

- **Exención del IVA para los monitores en horario escolar interlectivo**
Antonio Cubero Truyo
- **La directiva antiabuso (IV). La tributación de salida**
Eduardo Sanz Gadea
- **REF de Canarias y financiación autonómica**
Francisco Clavijo Hernández, Alberto Génova Galván y Víctor Manuel Sánchez Blázquez
- **La oposición al apremio**
Andrés García Martínez
- **Base imponible en el IVA en operaciones ocultas**
Antonio Longás Lafuente
- **Casos prácticos de IVA: prorrata, sectores diferenciados y regularización de bienes de inversión**
Javier Bas Soria
- **El liderazgo y los sistemas de memoria transactiva**
Miguel González-Mohíno Sánchez y Mario Javier Donate Manzanares
- **Globalización y efecto contagio: transmisión entre mercados bursátiles**
Marta Tolentino García-Abadillo, María del Valle Fernández Moreno y Jesús Fernández Castro
- **Algunas consideraciones en la constitución de una sociedad**
Ángel González García
- **Caso práctico de Gestores de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad**
Javier Romano Aparicio

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Abril 2018 – Número 421

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos*)

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 Tributario 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 €	<ul style="list-style-type: none"> • 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.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

La suscripción a esta revista se complementa con la remisión a su dirección de correo electrónico de un BOLETÍN quincenal de novedades legislativas, selección de jurisprudencia y consultas de la DGT.

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 30/2018** La exención del IVA en el ámbito de la educación y su aplicación a los servicios de monitores en tiempo interlectivo
The VAT exemption in the field of education and its application to the monitors services during non-class time 5
(Antonio Cubero Truyo)
- 31/2018** La directiva antiabuso (IV). La tributación de salida
The anti-tax avoidance directive (IV). Exit tax 35
(Eduardo Sanz Gadea)
- 32/2018** El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica
The economic and fiscal regime of the Canary Islands and the regional community's financing scheme 85
(Francisco Clavijo Hernández, Alberto Génova Galván y Víctor Manuel Sánchez Blázquez)
- 33/2018** Los motivos de oposición a la providencia de apremio
The reasons for opposition to the executive collection procedure 115
(Andrés García Martínez)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 34/2018** El TS determina que cuando la Administración descubre operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado incluye el IVA para fijar la base imponible (Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2017, rec. núm. 194/2016) 155
(Antonio Longás Lafuente)

CASO PRÁCTICO

- 35/2018** Casos prácticos de IVA: prorrata, sectores diferenciados y regularización de bienes de inversión 173
(Javier Bas Soria)

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

- 36/2018** El liderazgo orientado al conocimiento y su relación con los sistemas de memoria transactiva en la organización
Knowledge-oriented leadership and its relationship with transactive memory systems in the organisation 175
(Miguel González-Mohíno Sánchez y Mario Javier Donate Manzanares)
- 37/2018** Globalización y efecto contagio: Transmisión entre mercados bursátiles
Globalization and contagion effect: Transmission between financial markets .. 199
(Marta Tolentino García-Abadillo, María del Valle Fernández Moreno y Jesús Fernández Castro)
- 38/2018** Algunas consideraciones en la constitución de una sociedad
Some considerations in the constitution of a company 225
(Ángel González García)

CASO PRÁCTICO

- 39/2018** Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad ... 239
(Javier Romano Aparicio)

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.

La exención del IVA en el ámbito de la educación y su aplicación a los servicios de monitores en tiempo interlectivo

Antonio Cubero Truyo

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

EXTRACTO

La exención del IVA para la prestación de servicios de educación y enseñanza no está reservada a los centros públicos sino que se extiende a las empresas privadas. Sin embargo, son muchos los aspectos que rodean a esta exención que resultan discutibles. En este trabajo nos vamos a centrar en el análisis de los servicios de atención a niños en tiempo interlectivo prestados por monitores de empresas especializadas ajenas al centro docente en el que se desarrolla la actividad. Es un asunto que ha generado una amplia atención, tanto por parte de la doctrina como por parte de la Dirección General de Tributos, pero el hecho de que nos encontremos todavía con muestras claras de litigiosidad (por ejemplo, una resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña que centrará buena parte de nuestros comentarios) pone de manifiesto que no es un tema resuelto, ni siquiera después de la reforma de la Ley del IVA en la que se declaró expresamente la exención de los servicios discutidos.

Palabras clave: IVA; exenciones; educación; enseñanza; monitores.

Fecha de entrada: 15-02-2018 / Fecha de aceptación: 05-03-2018

The VAT exemption in the field of education and its application to the monitors services during non-class time

Antonio Cubero Truyo

ABSTRACT

The VAT exemption for the provision of education and teaching services is not confined to the state centres but also to the private ones. However, there are many aspects surrounding this exemption which are debatable. In this paper we will focus on the analysis of childcare services during non-class time provided by monitors from specialised companies alien to the educational institution where the activity is carried out. This issue has created a broad attention by both the academic doctrine and on the part of the Directorate General of Taxation (Dirección General de Tributos). However, the fact that we still find clear indications of litigations (for instance, a resolution of the Catalonia Economic-Administrative Court which will focus on many of our commentaries) shows that this is not a resolved issue, not even after the reform of the Spanish VAT Law in which the exemption of the services discussed was expressly stated.

Keywords: VAT; exemptions; education; teaching; monitors.

Sumario

1. Introducción. La problemática aplicación de la exención del IVA en el sector educativo
 - 1.1. Justificación del interés del análisis de la exención de los servicios de monitores en tiempo interlectivo, asunto aún no pacífico
 - 1.2. Un ejemplo de la litigiosidad que rodea a los servicios de monitores: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017
2. Requisitos para la aplicación de la exención
 - 2.1. Requisito subjetivo. La condición de centro educativo deriva del desarrollo de actividades de educación
 - 2.2. Requisito objetivo. La improcedente diferenciación entre educación y enseñanza a los efectos de su inclusión en el ámbito de la exención del IVA
3. La defectuosa argumentación sobre la exclusión de la retroactividad de la actual redacción de la ley interna
4. El discutible apoyo en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las tesis contrarias a la exención incondicional de la atención a niños en tiempo interlectivo
 - 4.1. El deslinde entre la exención educativa y la exención de la asistencia y protección a la infancia y la juventud. ¿Es posible presumir el componente educativo cuando el servicio en tiempo interlectivo se presta en los centros escolares?
 - 4.2. ¿Es necesario subrayar la exclusión de las actividades recreativas? Se trata de un criterio jurisprudencial vinculado a la exención de las clases particulares
 - 4.3. ¿Es imprescindible que los Estados limiten de algún modo el alcance o la definición de los centros educativos exentos?

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Cubero Truyo, A. (2018). La exención del IVA en el ámbito de la educación y su aplicación a los servicios de monitores en tiempo interlectivo. *RCyT. CEF*, 421, 5-34.

1. INTRODUCCIÓN. LA PROBLEMÁTICA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IVA EN EL SECTOR EDUCATIVO

1.1. JUSTIFICACIÓN DEL INTERÉS DEL ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS DE MONITORES EN TIEMPO INTERLECTIVO, ASUNTO AÚN NO PACÍFICO

Las exenciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) presentan una naturaleza absolutamente heterogénea, de modo que resultan difícilmente reconducibles a una fisonomía común. En la estructura de la Directiva 2006/112/CE, la heterogeneidad se hace más visible que en nuestra ley interna, pues las exenciones se regulan en el título IX de la directiva, que está dividido en 10 capítulos independientes. En cambio, la ley española se limita a separar las exenciones relativas a operaciones internacionales, pero reúne en un larguísimo artículo 20 todo el resto de exenciones, que tienen un fundamento y un funcionamiento bien diferentes¹. Así, en la directiva existe un capítulo específico dedicado a las «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», rúbrica que deja patente la naturaleza particular de las mismas, y de la que no queda constancia alguna en nuestra ley, pues el artículo 20 mezcla indiscriminadamente las exenciones relativas a las actividades de interés general con otras exenciones de muy distinto talante, como las exenciones inmobiliarias, las exenciones del sector financiero o de seguros o las exenciones del sector del juego.

En este trabajo nos vamos a centrar en una de las exenciones aplicables a actividades en las que concurre el interés general, como son, no cabe duda, las actividades de educación y enseñanza. El hecho de que esta exención venga marcada por la presencia protegible del interés general no quiere decir que esté necesariamente reservada al ámbito público, puesto que lo importante a estos efectos es fijarse no tanto en el prestador del servicio de interés general sino en el usuario del servicio de interés general, es decir, en los consumidores, que son los beneficiarios de la rebaja en el precio del servicio que va a suponer la dispensa del IVA. A veces nos tememos que se pierda de vista el hecho de encontramos ante un impuesto sobre el consumo, dado el protago-

¹ Sobre los diversos fundamentos de las exenciones en el IVA, nos remitimos a Cubero Truyo (2017).

nismo que en la práctica recae en los empresarios y profesionales como sujetos pasivos del IVA. Por eso conviene resaltar desde el principio que las actividades de las empresas privadas en el sector educativo son también potenciales destinatarias de la exención.

Precisamente dentro del ámbito de la educación, nos interesa fijarnos en la actividad que desarrollan en centros docentes otras entidades o empresas dedicadas específicamente a prestar servicios de atención a los alumnos en los periodos interlectivos (entre las clases del horario de mañana y el de tarde o antes o después de las clases), con monitores o instructores especializados. Creemos que es un asunto que no solo tiene el interés subjetivo o intrínseco de las empresas y usuarios afectados, sino que plantea interrogantes que permiten o más bien obligan a adentrarse en la mecánica de relaciones entre el Derecho nacional y el Derecho de la Unión Europea.

En primer lugar, es una materia en la que se manifiestan abiertamente los problemas que genera el fenómeno de la transposición de directivas, que da pie para reflexionar sobre cuál debe ser la estrategia de los países al afrontar su regulación interna: o limitarse en la medida de lo posible a reproducir el texto de la directiva, sin licencias autónomas; o por el contrario, lanzarse a introducir aspectos de desarrollo o aclaración, que pueden resultar útiles para los operadores en cuanto que facilitan la aplicación clara de la normativa. Ahora bien, las ventajas desde el punto de vista de la seguridad jurídica que aportan las reglas nacionales más pormenorizadas solo son ventajas efectivas en la medida en que reflejen con acierto los designios generales de la directiva, pues si suscitan la duda de su acomodo al Derecho de la Unión Europea, la supuesta clarificación no haría sino complicar el panorama y favorecer la litigiosidad, dado el efecto directo de las directivas².

En segundo lugar, nos encontramos ante unas actividades en cuyo tratamiento por parte de los operadores jurídicos (consultas de la Dirección General de Tributos, artículos doctrinales...) se ha manejado abundantemente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; pero sin que existan fallos que se refieran de manera directa a esta cuestión concreta, lo cual genera la obligación de continuar dirimiendo si los criterios sentados en relación con asuntos cercanos pero no coincidentes son o no completamente extrapolables. Para nosotros, la toma en consideración de las sentencias ya dictadas sobre asuntos de educación, enseñanza o cuidado de la infancia y la juventud debe administrarse con prudencia.

Asimismo, el tema de los servicios de monitores en tiempo intelectual resulta interesante desde el punto de vista de la eficacia temporal de las reformas de la legislación nacional. Dado que en esta materia se introdujo una regulación *ad hoc* cuya entrada en vigor se produjo el 1 de

² A propósito de la claridad o no de la regulación de la exención educativa, resulta perceptible que en relación con estas actividades se pide con mucha frecuencia el pronunciamiento de la Dirección General de Tributos, lo cual demuestra cierta ausencia de seguridad jurídica al respecto. Puede citarse en esa línea la reciente Consulta V1717/2017, de 4 de julio (NFC065880), relativa a una asociación de padres de alumnos (*sic*), que obtiene ingresos por la prestación del servicio de comedor escolar y por la venta de material y ropa escolar.

enero de 2015, conviene debatir sobre la eventual retroactividad de las nuevas reglas, teniendo en cuenta que en aquellos aspectos en los que la Directiva del IVA ni ha cambiado ni concede margen de actuación a los Estados miembros, los pronunciamientos del legislador interno solo pueden ser declarativos de la voluntad de la directiva y, por tanto, dotados de un simple valor interpretativo susceptible de aplicación hacia el pasado.

Todas estas cuestiones apuntadas (¿respeto la legislación nacional lo previsto en la Directiva del IVA?, ¿resultan extrapolables al tema que nos ocupa los criterios del Tribunal de Justicia de la Unión Europea vertidos en sentencias sobre otros asuntos relativos en general a la educación o la enseñanza?, ¿qué efectos en el tiempo ha de tener una modificación de la ley interna si lo establecido en la Directiva del IVA sigue siendo lo mismo?) son un exponente de la complejidad que ha presentado –y todavía presenta– la aplicación de la exención del IVA a los servicios de monitores en tiempo interlectivo.

1.2. UN EJEMPLO DE LA LITIGIOSIDAD QUE RODEA A LOS SERVICIOS DE MONITORES: RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA DE 19 DE ENERO DE 2017

La complejidad de cualquier asunto suele ir directa y proporcionalmente ligada a la conflictividad en la práctica. Y una muestra de esa conflictividad la encontramos en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017 (NFJ066499), donde hubo de encarar la situación de TT, SL, entidad dedicada a la prestación de servicios de monitores y suministro de comidas a colegios. A los efectos del IVA, esta empresa venía considerando por separado dos bloques:

Por un lado, la prestación de servicios de monitores, que se ocupaban de los niños desde que acababa la última clase de la mañana hasta que empezaba la primera clase de la tarde, periodo interlectivo en el que los monitores se encargaban de la custodia de los niños, tanto a la hora del almuerzo (sirviéndolo, recogiénolo y dirigiendo y controlando a los alumnos), como en actividades de patio, de siesta y en la organización de talleres, juegos u otras actividades preparadas para los periodos temporales en los que no había clases regulares dentro de la jornada escolar. La empresa facturaba estos servicios sin IVA, por entender aplicable la exención de los servicios educativos del artículo 20.Uno.9.º de la Ley 37/1992, en la redacción entonces vigente (el año 2010).

Por otro lado, la mera entrega de comidas para los comedores de los colegios, que quedaba al margen de la exención y se facturaba aplicando el tipo reducido, previsto en el artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley del IVA.

Los órganos de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria llevaron a cabo un procedimiento inspector sobre las declaraciones del IVA presentadas por TT, como resultas del cual se rechazó la aplicación de la exención del IVA, por considerar que los servicios

de monitoraje prestados por el obligado tributario «no son prestados por un centro educativo, en el sentido otorgado por la Dirección General de Tributos, como empresa que de manera única o principal imparte materias incluidas en algún plan de estudios de cualquier nivel o grados del sistema educativo español». Considerándose así, se dictó la correspondiente liquidación, con una cuota del IVA de 179.386,77 euros, a los que se sumaron 23.294,61 euros de intereses de demora, arrojando una deuda total de 202.681,38 euros³.

Al no compartir la motivación de la liquidación notificada, la empresa presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña⁴, Tribunal Económico-Administrativo Regional que confirmó el rechazo a la exención que había aplicado la Agencia Tributaria mediante Resolución de 19 de enero de 2017⁵. Si se nos permite anticipar nuestra valoración, la resolución nos parece errónea en su fallo y defectuosa en su discurso, tras una impresión inicial de solidez y amplia motivación. En una primera lectura pudiera parecer que el Tribunal Económico-Administrativo Regional no se conforma con la perniciosa posición de la Dirección General de Tributos que liga la exención del IVA a la impartición de materias incluidas formalmente en los planes de estudios, y va más lejos de ella, concediendo

³ En esta regularización se tuvo que tener en cuenta a favor de la entidad que una parte del IVA soportado no había sido deducido en las autoliquidaciones por deberse a adquisiciones empleadas en la realización de operaciones que habían sido inicialmente consideradas exentas, con lo cual no daban derecho a la deducción. Al descartar la exención, todo el IVA soportado pasaba a ser deducible. Precisamente por esta paradójica vertiente negativa de la exención (pérdida correlativa del derecho a la deducción), en alguno de los asuntos más destacados que han llegado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que defendía el sujeto pasivo del IVA era la no exención frente a la Administración tributaria que lo consideraba exento (verbigracia, el asunto MDDP, al que más adelante nos referiremos).

⁴ Téngase en cuenta que el Tribunal Económico-Administrativo Regional actuó en única instancia, agotando la vía administrativa, y ello porque la cuantía de la reclamación se situó no en el total liquidado sino en 67.531,09 euros, que era la deuda correspondiente al cuarto trimestre del año 2010, el trimestre con una deuda más alta de los cuatro trimestres de 2010 que fueron objeto de la liquidación. Así se exponía en la resolución: «Por lo que se refiere a la cuantía de las reclamaciones, en aplicación del art. 35 del citado Reglamento de Revisión, de conformidad con los criterios establecidos al respecto por el Tribunal Central, para determinar la cuantía de la reclamación en los casos como el presente, en que se impugna un acuerdo de liquidación, aun cuando contenga varios periodos impositivos, hay que estar al mayor importe que resulta de cada uno de dichos periodos, sin que proceda la suma de todos ellos». No podemos menos que dejar constancia crítica de la indebida utilización del concepto de periodo impositivo (concepto impropio en el ámbito del IVA, a pesar de que sí lo emplee la directiva y hasta la ley española en los artículos 97, 114 y 123) e igualmente formulamos nuestros reparos por razón de coherencia ante el criterio del Reglamento de Revisión que rechaza la acumulación de las deudas de los periodos de liquidación de un mismo año contradiciendo los criterios seguidos a otros efectos (señaladamente, a los efectos de la cuantía determinante de la existencia de delito contra la Hacienda Pública en el artículo 305 del Código Penal).

⁵ En realidad, el fallo del Tribunal Económico-Administrativo fue parcialmente estimatorio: se contradujo parcialmente a la Inspección, por haber aplicado el tipo general del impuesto a los servicios de custodia de niños por los monitores, en lugar del tipo reducido previsto en el artículo 91.1.2.7.º de la Ley del IVA. En la argumentación del tribunal sobre esta cuestión del tipo reducido sale a relucir cómo deben ser corregidos los criterios administrativos por mucho que hubieran aplicado la legislación entonces vigente, si esa legislación se reveló como contraria a la directiva, por lo que hubo de ser modificada con posterioridad. Más adelante volveremos al asunto de la aplicación temporal de las reformas internas.

una atención a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea digna de agradecer. No obstante, lejos de ese panorama, lo cierto es que en esta resolución se sigue ratificando de manera expresa el criterio de los planes de estudios y se hace una lectura superficial o poco convincente de la jurisprudencia. Lo iremos viendo a continuación de forma más detallada.

2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN

2.1. REQUISITO SUBJETIVO. LA CONDICIÓN DE CENTRO EDUCATIVO DERIVADA DEL DESARROLLO DE ACTIVIDADES DE EDUCACIÓN

En materia de IVA y educación, es habitual comenzar el análisis de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención por la vertiente subjetiva.

La letra i) del artículo 132.1 de la directiva concede la exención no solo a los centros públicos cuyo objeto sea la educación, la enseñanza o la formación sino también a cualquier otro organismo (empresa, entidad...) que tenga fines comparables. El término utilizado en la versión en español de la directiva para consagrar este requisito subjetivo aplicable a los sujetos privados (la concurrencia de «fines» comparables) no nos parece adecuado⁶, en cuanto puede generar la impresión de que las finalidades comerciales de las entidades mercantiles o empresas no resultan comparables a las de los centros públicos, impresión errónea puesto que, como ya hemos avanzado, la finalidad comercial no es óbice para la exención (solo lo sería cuando un Estado miembro así lo decidiera expresamente, haciendo uso del margen que a estos efectos concede el art. 133 de la directiva, pero en ningún caso por la inocua referencia del art. 132 a los fines comparables⁷). Para evitar esa confusión, nos parece más adecuada la versión en inglés de la directiva, que alude a la necesidad de que las entidades privadas tengan un objeto comparable («*similar objects*»), en lugar de requerir que tengan «fines» comparables («*purposes*») es el término que se hubiera usado si se pretendiera hablar de «fines», como se hace en otros muchos preceptos de la directiva⁸). Pero con independencia del mayor o menor acierto de la terminología empleada, resulta incuestionable que la exención educativa acoge tanto a centros públicos como a entidades privadas con estrategia mercantil⁹.

⁶ Aunque hay que dejar constancia de que esta misma referencia a los «fines» que consideramos incorrecta se utiliza también en otros idiomas (por ejemplo, francés, portugués o italiano).

⁷ La finalidad comercial sí es un impedimento para la exención en concepto de operaciones relacionadas directamente con los servicios educativos exentos, porque así lo establece el artículo 134 de la directiva, pero no para los propios servicios educativos u operaciones principales.

⁸ Artículos 9, 16, 26, 80, 249, 349 y 392.

⁹ Véase la Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12 –NFJ052825– (que utiliza fundamentalmente la argumentación de la Sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03 –NFJ020126–).

¿Qué problema entonces se puede encontrar una entidad privada que se dedica a desarrollar las actividades de custodia de alumnos en el tiempo interlectivo con monitores especializados, para entender que forma parte del conjunto de sujetos con derecho a la exención del IVA? Pues lo cierto es que estas entidades (o los clientes finales de sus actividades, según se mire) si se estaban encontrando con problemas, con la resistencia de nuestra Administración tributaria a la aplicación de la exención, según los antecedentes que extraemos de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017, resolución cuyo examen nos va a servir para ilustrar nuestra posición sobre este tema de los servicios de monitores. Así, observamos que en el asunto en cuestión los órganos de inspección de la Agencia Tributaria habían descartado que la sociedad TT pudiera considerarse un centro educativo basándose en dos argumentos desenfocados, que no llegaron a ser oportunamente contradichos por el Tribunal Económico-Administrativo Regional.

En primer lugar, se rechazó la exención porque la empresa TT no correspondía al concepto de centro educativo que según la Inspección había forjado la Dirección General de Tributos, «como empresa que de manera única o principal imparte materias incluidas en algún plan de estudios de cualquier nivel o grados del sistema educativo español». Se coloca en una posición absolutamente opuesta a la de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que se puso de manifiesto especialmente en la Sentencia de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05 (NFJ025813). La Administración tributaria alemana había sostenido en relación con unos cursos de cerámica y alfarería que no conllevaban «requisitos análogos a los de las clases impartidas habitualmente en escuelas o universidades» sino que, «bien al contrario, tales cursos están destinados únicamente al ocio». El Tribunal de Luxemburgo rechazó esa estrategia formalista, porque podría originar divergencias entre la aplicación del régimen del IVA en los diferentes Estados miembros, debido a que estos organizan sus sistemas de enseñanza en función de modalidades distintas. Y recordó un principio clave en su doctrina según el cual las exenciones contempladas en la directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea, autonomía que tiene por objeto evitar que se produzcan tales divergencias de un Estado miembro a otro, y autonomía conceptual que choca frontalmente con el criterio nacional o interno de los planes de estudios. No se puede hacer una interpretación particular de la exención «en el sentido del sistema educativo alemán», puesto que «la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional». Este criterio jurisprudencial inhabilita por completo la tesis *localista* aplicada por nuestra Administración tributaria (la Agencia Tributaria siguiendo a la Dirección General de Tributos), que basa la verificación de la aplicabilidad de la exención en si la empresa que presta el servicio se ocupa de materias incluidas en los planes de estudios del sistema educativo español.

En segundo lugar, se insiste en que la empresa no desarrolla como actividad principal o única la educativa como si fuera un requisito (así se dice expresamente), y no lo es. Un centro educativo se puede dedicar a actividades educativas y a otras diferentes sin problema; baste citar el ejemplo de las universidades que se dedican a la docencia y a la investigación, y la actividad investigadora no se considera ni siquiera una actividad directamente relacionada con la enseñanza universitaria (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2002,

Comisión/Alemania, C-287/00 –NFJ013022–). En el IVA los sectores diferenciados o la regla de la prorrata son institutos que ponen de manifiesto la posibilidad de combinar actividades con un distinto tratamiento. Por tanto, no puede considerarse un impedimento para la aplicabilidad de la exención desde el punto de vista subjetivo que las empresas se dediquen a los servicios de monitores en tiempo intelectual y al mismo tiempo al suministro de comidas.

Dado que los argumentos empleados pueden considerarse argumentos fallidos o inconsistentes, ¿cuáles han de utilizarse a la hora de verificar si TT (y en general, cualquier empresa del ramo) es, o no es, un centro educativo? Pues bien, aunque no cabe duda de la validez de la referencia a dos requisitos, subjetivo y objetivo, para que resulte aplicable la exención, lo cierto es que ambos se terminan reuniendo, una vez que la legislación española ha optado por no aplicar las potenciales restricciones que, respecto del factor subjetivo, admite la directiva, en su artículo 133. Según este precepto, que complementa la regulación de varias de las exenciones dirigidas a actividades de interés general, entre ellas, la que nos ocupa, los Estados miembros podrán subordinar la concesión de la exención a las entidades privadas al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes: no tener por objeto la consecución sistemática de beneficios; tener gestores y administradores con carácter filantrópico; aplicar precios no superiores a los autorizados por las autoridades públicas o inferiores a los exigidos por empresas comerciales análogas; o no provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA. España ha decidido no subordinar la exención a ninguna de estas condiciones, dejando expedito el camino para que las empresas privadas con propósito abiertamente comercial y ánimo de lucro puedan disfrutar igualmente de la exención. Con lo cual el requisito subjetivo es que sea un centro dedicado a las actividades de educación, enseñanza o formación, sencillamente. Y, por tanto, para determinar ese requisito subjetivo hay que constatar al mismo tiempo el requisito objetivo: que las actividades realizadas por ese centro tengan cabida en el concepto de actividades de educación, enseñanza o formación cubiertas por la exención.

En ese sentido, obsérvese que nuestros reproches en los párrafos anteriores han ido dirigidos hacia la postura de la Inspección, porque en este punto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña no vino a añadir carga alguna al razonamiento previo, y si apenas entra a debatirlo, es porque creemos que asume implícitamente la idea que defendemos de que la cualidad de centro educativo de TT no es en realidad una cuestión problemática en sí misma sino que termina dependiendo del aspecto objetivo. Aunque en algún momento la resolución sí parece incidir en la vertiente subjetiva de los requisitos de la exención y descarta la calificación de TT como centro educativo («admitir esta concepción amplia de planes de estudios conduciría a calificar como centros educativos a las entidades que realizan dichas actividades»), un análisis detenido pone de manifiesto que el pronunciamiento se hace depender directamente de la vertiente objetiva de los requisitos, es decir, del hecho de que las actividades que desarrolla esta empresa tengan el exigible carácter educativo. Así, el tribunal insiste en que «el aspecto nuclear de la cuestión es determinar si los servicios de guarda y custodia [...] pueden encuadrarse o no en la categoría de educación de la infancia o de la juventud». Es cierto, insistimos, que se recoge –como no podía ser de otra forma– que el artículo 20.Uno.9.º distingue dos tipos de requisitos, subjetivo y objetivo. Pero más allá de estas afirmaciones introductorias, que po-

demos tildar de rituales en materia de la exención educativa, no se aporta ningún razonamiento directo y específico al respecto. Se reproduce una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 2011 (R. G. 8044/2008 –NFJ042859–) en la que sobre este aspecto subjetivo se rechazaba la cualidad de centro educativo de la empresa implicada porque «no se dedica a la enseñanza como actividad principal ni siquiera secundaria, sino que se limita a organizar un curso concreto y de forma esporádica, siendo su actividad habitual la prestación de servicios de publicidad», lo cual no tiene nada que ver con el caso que nos ocupa. E importa destacar que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en esa resolución recogida por el tribunal catalán, no utiliza el concepto de centro educativo en el que se basaba la Inspección vinculado a los planes de estudios, sino que se proclama que «tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza» (educación/enseñanza, habría que matizar). Este concepto creemos que se adapta mejor a las condiciones de la empresa TT, a expensas de que se dilucide (factor determinante) si los servicios prestados son o no servicios inscribibles en el ámbito de la exención, esto es, dependiendo del requisito objetivo.

2.2. REQUISITO OBJETIVO. LA IMPROCEDENTE DIFERENCIACIÓN ENTRE EDUCACIÓN Y ENSEÑANZA A LOS EFECTOS DE SU INCLUSIÓN EN EL ÁMBITO DE LA EXENCIÓN DEL IVA

Una vez acordado que la decisión correcta sobre el caso que nos ocupa depende en esencia del cumplimiento o no del requisito objetivo de la exención, se trataría simplemente de determinar si los servicios de monitores en tiempo interlectivo (verbigracia, los prestados por la empresa TT en el caso examinado por el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña) pueden catalogarse como «educación de la infancia o de la juventud».

Y de entrada, hay que empezar subrayando que el texto de la letra i) del artículo 132.1 de la directiva, e igualmente el del subapartado 9 del artículo 20.Uno de la ley española en su transposición, incluyen en el ámbito de la exención tanto el concepto de educación como el concepto de enseñanza. En el listado de servicios exentos se enumeran de manera sucesiva tanto «la educación de la infancia y de la juventud» como «la enseñanza escolar o universitaria» (además de la formación o el reciclaje profesional). Conviene recalcarlo para atajar la tesis de algunas contestaciones de la Dirección General de Tributos avisando de que el concepto de «educación» es mucho más amplio que el de «enseñanza», de manera que la exención de la primera «podría tener consecuencias no deseadas por el legislador», tesis alarmista o restrictiva que resulta acogida por el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña y que a nuestro juicio debe ser rechazada. Además de la impropia o confusa alusión a los deseos «del legislador», que no puede ir referida a nuestro poder legislativo, que en este punto concreto no ha hecho sino copiar los términos de la directiva, no tiene sentido lamentarse de las eventuales consecuencias negativas que tendría el hecho de que la educación sea más amplia que la enseñanza, cuando es evidente que la directiva

lo ha asumido de manera consciente, con el ánimo indiscutible de que el beneficio fiscal alcance no solo a la enseñanza escolar o universitaria, formalmente considerada, sino al concepto material de educación, como actividad de interés general. De manera que no puede concederse valor a esa línea interpretativa, que abiertamente contradice los deseos explícitos del *verdadero legislador*, el «legislador» de la Unión Europea.

El argumento pretendidamente desactivador de la exención del concepto amplio de educación se utiliza en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña para contestar un Informe de 21 de abril de 2014 emitido por el director general de la Dirección General de Evaluación y Cooperación Territorial de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades, ante una consulta realizada por la Federación Empresarial de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Sociocultural (FOESC), sobre la naturaleza de las actividades prestadas por monitores en tiempo interlectivo. El Tribunal Económico-Administrativo sostiene que este informe no supone variación relevante respecto de un informe previo que había sido emitido por la Subdirección General de Ordenación Académica del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, de 4 de mayo de 2012, y que ya había sido tenido en cuenta por la Dirección General de Tributos, en el sentido de no concederle valor suficiente como para afirmar el componente educativo de los servicios desarrollados fuera del horario de clase. Sorprendentemente, se dice en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que no se observan cambios («a juicio de este tribunal el referido informe no conduce a una alteración de la doctrina de la DGT»), cuando en el Informe de 2014 se indica de manera explícita que «es necesario precisar la respuesta del oficio de 4 de mayo de 2012». Es cierto que en el primer informe ya se reivindicaba el carácter educativo de estas actividades, pero se ponía el acento en que no formaban parte del plan de estudios del sistema educativo, aspecto que resultaba clave en el entendimiento –desenfocado– de la Dirección General de Tributos. El nuevo informe pretende ir más lejos y aclarar que el hecho de no pertenecer a los contenidos estandarizados que integran la estructura básica de los planes de estudios mínimos u obligatorios no obsta para afirmar con rotundidad el carácter educacional de las actividades interlectivas organizadas: «es necesario precisar que si bien no están en el plan de estudios en un sentido curricular sí lo están de manera objetiva o material».

La propia Dirección General de Tributos en sus habituales consultas al respecto empieza afirmando que «la competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte», por lo que sorprende que no se conceda valor a la postura ministerial que con toda claridad reivindica el carácter educativo de la atención a los educandos en tiempo interlectivo. Además, no puede ignorarse que el informe de las autoridades educativas es un informe que se dirige ex profeso a intervenir en la discusión sobre la exención del IVA en los términos en los que venía dirimiéndose, es decir, en relación con el requisito sostenido por la Dirección General de Tributos de la inclusión en los planes de estudios; y de ahí, el esfuerzo en justificar dicha inclusión, empleando el concepto más amplio de planes de estudio en sentido material. No cabe duda de que el ministerio del ramo, cuya competencia se reconoce por la Administración tributaria, ha mostrado su deter-

minación a favor de la exención de estas actividades, determinación que no entendemos por qué no se respeta. Y ello a pesar de que el esfuerzo mostrado en el informe por justificar la inclusión en los planes de estudio para adaptarse a las exigencias conocidas era en cierto grado un esfuerzo innecesario, en la medida en que, como ya hemos puesto de manifiesto, nuestra Dirección General de Tributos incurre en un error flagrante al emplear el criterio de los planes de estudios, criterio que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha descartado en la ya citada sentencia Haderer por razones de homogeneidad aplicativa de las exenciones a nivel europeo, sin que deba atenderse a cómo los diferentes Estados miembros organizan sus respectivos sistemas de enseñanza. Y además, el Tribunal de Justicia ha descartado el empleo de requisitos relativos a la organización nacional de la educación (terreno al que podría adscribirse el requisito de los planes de estudios), en una sentencia relativa a la exención de las clases particulares, donde la redacción de la directiva tiene un alcance menor que en la exención de los servicios prestados por centros. Téngase en cuenta en esa línea que en la legislación española la referencia a los planes de estudios no aparece en el artículo 20.Uno.9.º en relación con los servicios prestados por centros educativos (esto es, se la sacó de la manga la Dirección General de Tributos), sino en el artículo 20.Uno.10.º en relación con las clases particulares. Si la referencia a los planes de estudios en la regulación de la exención de las clases particulares debería eliminarse conforme a la doctrina Haderer, es evidente, a mayor abundamiento, que no cabe utilizar la vara de medir de la inclusión o no de las materias en los planes de estudios para valorar la aplicabilidad de la exención de las entidades dedicadas al sector educativo¹⁰. Por tanto, basta con afirmar, sin mayor formalismo, que se trata de educación para entenderlos servicios inscribibles en el ámbito de la exención del IVA¹¹. Y la función educativa de estos servicios de monitores resulta indiscutible, como se desprende de los informes ya citados. También procede mencionar los completos estudios en nuestra doctrina que avalan el carácter objetivamente educativo de las actividades de atención a niños en tiempo interlectivo que los centros escolares delegan en empresas especializadas con personal especializado, en particular los trabajos de Blázquez Lidoy¹².

¹⁰ La enmienda que dio origen a la reforma del artículo 20.Uno.9.º en 2014 para acoger expresamente la exención de los servicios de monitores en tiempo interlectivo se refería a «todas aquellas actividades que, estando o no integradas en el plan de estudios, formen parte del proyecto educativo aprobado por el Consejo Escolar del centro», es decir, acogía la tesis del Informe del Ministerio de 2014 y se desentendía del criterio administrativo. No creemos que el hecho de que esta parte de la enmienda no prosperara suponga cierto aval al factor de la integración en planes de estudio, puesto que la rebaja de los términos de la enmienda fue mucho más amplia, no afectó solo a este punto, sino también a buena parte de la enumeración de actividades que quedarían exentas, «como las salidas, excursiones y otras actividades programadas». Nos parece simplemente que la redacción final optó por un criterio menos reglamentista pero sin que las omisiones resulten necesariamente relevantes.

¹¹ Como es sabido, el artículo 132.1 i) de la Directiva 2006/112/CE declara también la exención de las prestaciones de servicios o las entregas de bienes que se encuentren directamente relacionadas con las actividades de educación o enseñanza exentas. En ese sentido, conviene precisar que los servicios de monitores en tiempo interlectivo quedan exentos por considerarse en sí mismos servicios de educación y no por considerarse actividades accesorias directamente relacionadas con las educativas.

¹² Entre sus múltiples aportaciones al respecto, nos remitimos a Blázquez Lidoy (2013).

Que conste que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en su Resolución de 19 de enero de 2017 reconoce la calificación de los servicios de monitores como servicios educativos, pero eso le lleva a plantearse «si toda educación se encuadra en el ámbito de la exención», y en este punto se alinea con la respuesta negativa de la Dirección General de Tributos y, como ella, se aferra al criterio de los planes de estudios en sentido riguroso o formal, explicando que admitir la concepción amplia de los planes de estudio representaría una «interpretación excesivamente extensiva». Desde nuestro punto de vista, si es pacífico el carácter de educación de estas actividades y la educación está literalmente recogida en la exención, no tiene sentido hablar de interpretación extensiva; muy al contrario, es una interpretación arbitrariamente restrictiva la que contradice la ecuación obligada de que la educación está exenta, con argumentos tan insustanciales como que «el concepto de educación es mucho más amplio que el de enseñanza». En este plano de la interpretación, creemos que procede denunciar que con frecuencia se confunde el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en virtud del cual las exenciones han de ser objeto de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. En múltiples sentencias¹³ el tribunal aclara que sin perjuicio de que los términos empleados en la regulación de las exenciones deban interpretarse en sentido estricto, tal interpretación debe empero ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones. «Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de sus efectos»¹⁴ (y hay que reiterar que el término educación es empleado por el art. 132 para definir esta exención, además del término enseñanza, lo cual tiene que tener necesariamente un significado o un valor a la hora de situar el alcance aplicativo de la exención).

Puede servir como manifestación de que la interpretación de las exenciones no tiene por qué conducir a un recorte o una minimización de su alcance el acudir al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE. Dentro de este reglamento, el artículo 44 es el único precepto relativo a las exenciones aplicables a actividades de interés general, y se refiere precisamente al ámbito educativo, disponiendo lo siguiente: «Los servicios de formación o reciclaje profesional prestados en las condiciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE incluirán la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales. La duración de la formación o del reciclaje profesional será irrelevante a estos efectos». Una formulación de este tenor, que está muy lejos de presentar un sentido limitativo del benefi-

¹³ Además de diversas sentencias recaídas en materias de educación (asuntos Haderer o MDDP), nos remitimos a la Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11 –NFJ049278–, por ser la específicamente citada y transcrita en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña.

¹⁴ Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12.

cio fiscal, sería probablemente descalificada desde posiciones rigoristas, como contraria a la regla de la interpretación estricta de las exenciones, que es un criterio que tiene que ser debidamente entendido, sin que dé pie para rechazar de raíz la indagación equilibrada del verdadero propósito de cada precepto de la directiva en materia de exenciones.

3. LA DEFECTUOSA ARGUMENTACIÓN SOBRE LA EXCLUSIÓN DE LA RETROACTIVIDAD DE LA ACTUAL REDACCIÓN DE LA LEY INTERNA

En relación con los servicios de monitores en tiempo interlectivo, y en concreto, en la resolución del caso de la sociedad TT que venimos comentando, concurre un elemento importante cual es la irrupción de una reforma de la Ley española del IVA, posterior al momento afectado por la liquidación que se discute, reforma que aportó una regulación directa del objeto de este conflicto. En concreto, nos referimos a la modificación del artículo 20.Uno.9.º llevada a cabo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Si ya antes de esta reforma nuestra Ley 37/1992 había mostrado desde el principio una preocupación por aclarar el alcance de la exención incluida en la directiva afirmando expresamente la exención de «la guarda y custodia de niños» (concepto este no consagrado de modo explícito en la directiva), entendiéndola una manifestación inscribible en los conceptos que sí están presentes en ella, es decir, inscribible en la educación de la infancia o de la juventud y la enseñanza escolar o universitaria, la Ley 28/2014 avanza en esa dimensión clarificadora del alcance de los servicios exentos al señalar que está exenta 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».

Conforme a la disposición final quinta de la Ley 28/2014, la modificación del artículo 20.Uno.9.º entró en vigor el 1 de enero de 2015 y desde entonces ha resultado pacífico que estos servicios de monitores están exentos del IVA. Así lo certifican diversas consultas de la Dirección General de Tributos, recogidas en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que venimos comentando: «No resulta discutido que con la nueva redacción dada por la citada norma los servicios aquí cuestionados resultan exentos (en este sentido se expresa la DGT en Consultas números V1551-15, V1598-15, V1603-15, V1678-15, V1679-15, V1680-15 y V0007-16)»¹⁵.

Sin embargo, la empresa TT defendía en su reclamación que esta nueva fórmula legal tiene naturaleza meramente aclaratoria, no constituye una innovación o modificación legislativa en sentido estricto, sino solo «una mejora técnica, una precisión, una norma de carácter explicativo o aclaración, que entraría dentro de lo que en el ámbito jurídico se denomina interpretación au-

¹⁵ El Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña comete algún error en esta cita de las consultas. Así, alude a la V0007-16, que en realidad es la 0007-16 –NFC058928– (es decir, no se trata de una consulta vinculante). Existen otras consultas posteriores que la Dirección General de Tributos ha ido contestando en la misma línea; la última de la que tenemos constancia es la V2804/2017, de 30 de octubre (NFC066589).

técnica». De donde se derivaría que la reforma goza de efectos retroactivos, esto es, la nueva redacción «resulta aplicable con anterioridad a la entrada en vigor de la ley» y tiene que ser tenida en cuenta en la resolución del asunto controvertido.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña se muestra contrario a la tesis sostenida por el contribuyente. Examina el preámbulo de la Ley 28/2014 y a pesar de que en él la modificación del artículo 20.Uno.9.º se sitúa en el bloque de ajustes o mejoras técnicas del impuesto («en aras del principio de seguridad jurídica, un importante número de modificaciones tienen en común la mejora técnica del impuesto, bien aclarando algún aspecto de la tributación, bien suprimiendo determinados límites o requisitos, en el ámbito de discreción que la Directiva de IVA permite a los Estados miembros, como es el caso del régimen de la no sujeción al impuesto»), el tribunal se centra en la utilización por la exposición de motivos del verbo extender («se extiende la aplicación de la denominada "exención educativa" a los servicios de atención a niños en el centro docente prestados en tiempo interlectivo») para extraer la conclusión, eso sí, de manera harto dubitativa o poco tajante, de que la nueva redacción «parece responder a una ampliación del ámbito objetivo del impuesto» o «esta parece ser la intención de la norma», afirmaciones titubeantes que el tribunal termina apuntalándolas con el argumento discutible de que esa y no otra ha sido la interpretación de la Dirección General de Tributos, en la consulta V0007-16 (consulta que se reproduce subrayando que la modificación ha consistido, tal y como dice el preámbulo de la citada Ley 28/2014, en «extender desde el 1 de enero de 2015»). Lo calificamos de argumento discutible, a nadie se le escapa, porque este órgano directivo solo vincula en sus contestaciones a los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos, lo cual no incluye a los tribunales económico-administrativos, que deberían asentar su criterio con un grado mayor de autonomía del que se desprende en esta ocasión.

Desde nuestro punto de vista, asiste la razón a la empresa recurrente y la redacción introducida no tiene, no puede tener, pretensiones innovadoras de extensión, dado que la directiva no ha cambiado en este punto, y no puede cambiar por tanto desde una determinada fecha lo que está exento y lo que no. Una reforma en una legislación nacional sí puede representar un cambio con efectos *ex nunc* cuando la directiva ofrece márgenes de actuación a los Estados miembros, como ocurre con los tipos de gravamen, por poner el ejemplo más claro, o en el caso que nos ocupa, el artículo 133 de la directiva permite a los Estados establecer limitaciones subjetivas a las empresas privadas para el disfrute de varias de las exenciones del artículo 132, entre ellas la educativa (*los Estados miembros podrán subordinar la concesión de la exención a entidades que no sean de derecho público al cumplimiento de una o de varias de las condiciones* enumeradas en ese art. 133, posibilidad de la que ya sabemos que no ha hecho uso España, al menos hasta la fecha, porque aquí sí cabría una reforma con virtualidad evidentemente *ex novo*). Pero esa flexibilidad no se da en la materia tratada, en cuanto al ámbito objetivo de la exención, de modo que el concepto de educación o de enseñanza es aquel al que se refiera la directiva y no cabe que los Estados amplíen o disminuyan su alcance. De donde se colige que la modificación experimentada presenta una naturaleza necesariamente interpretativa, interpretación con validez igualmente para las situaciones anteriores a su vigencia. Si los servicios de monitores en tiempo interlectivo se declaran exentos es porque se consideran servicios de educación y como tales servicios de edu-

cación estaban ya exentos, con independencia de que en España lo hubiéramos estado negando incorrectamente y hayamos tardado en reconocerlo, mas el reconocimiento no puede pretender erigirse en una solución novedosa. Si no ha habido un cambio en el nivel de la normativa de la Unión Europea que se está transponiendo, no puede haber un cambio en la legislación nacional que se pretenda con efectos temporales exclusivamente hacia el futuro¹⁶.

Podría sacarse a colación en contra de nuestra tesis de los efectos retroactivos del pronunciamiento legal el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE. En él se advierte lo siguiente sobre su contenido: «Dichas disposiciones de aplicación solo son jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del presente reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros»¹⁷. Sin embargo, hay que distinguir entre lo que se puede hacer desde las fuentes del Derecho de la Unión Europea y lo que se puede hacer en el IVA desde las fuentes del Derecho nacional. El reglamento, por mucho que sea un reglamento de ejecución porque en este caso concreto asuma esa función respecto de la Directiva del IVA, es una fuente del derecho legitimada para intervenir en la materia que regula, por una llamada expresa de la directiva¹⁸. Y en esa medida, el juego de

¹⁶ Recientemente hemos asistido a un cambio en el ámbito del IVA nacional al que se han otorgado efectos internos sin que se haya modificado la Directiva del IVA y de ahí que convenga que nos detengamos brevemente en su comentario para descartar que haya contradicción con lo que venimos sosteniendo. Nos referimos al turno de oficio de los abogados o asistencia jurídica gratuita. La sujeción al IVA parecía haber quedado clara tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de julio de 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* y otros, C-543/14 (NFJ063393) (y así fue confirmado por la Dirección General de Tributos en las Consultas V0173/2017 –NFC062950– y V0179/2017 –NFC062951–, con independencia de que la Administración pública competente y no el destinatario de la asistencia se fuera a hacer cargo del gasto derivado de la repercusión del IVA). Sin embargo, la reforma de la Ley de asistencia jurídica gratuita llevada a cabo por la Ley 2/2017, de 21 de junio, trajo consigo una nueva configuración del servicio, reivindicando su carácter obligatorio y gratuito (si en la anterior redacción legal se hablaba del cobro por los abogados de una retribución, ahora se alude a una indemnización). Con esa transformación del instituto, la Dirección General de Tributos admite la no sujeción al IVA (Consulta V1706/2017 –NFC065124–) con efectos de 1 de enero de 2017 (fecha de entrada en vigor de lo establecido por la Ley 2/2017). Pues bien, esta situación no puede a nuestro juicio asimilarse a la de los servicios de monitores porque en esta ocasión no se ha pretendido una modificación sobrevenida de la normativa interna del IVA con efectos desde la entrada en vigor de la misma (que sería inaceptable, insistimos, si no ha cambiado la directiva), sino que lo que cambia es la naturaleza del supuesto de hecho al que hay que aplicar la normativa del IVA; es decir, no tiene nada que ver lo ocurrido con la asistencia jurídica gratuita donde el cambio se produce aplicando la misma normativa del IVA que ya se venía aplicando pero a un supuesto de hecho que antes presentaba una naturaleza diferente (dejando en este trabajo al margen las dudas sobre si los cambios legales en la asistencia jurídica gratuita pueden asumirse como una transformación sustancial de la prestación o como un simple maquillaje formal para intentar evitar el gravamen que se derivaba de la jurisprudencia citada). Mientras que con los servicios de monitores, se pretende aplicar a los mismos servicios una normativa del IVA diferente, lo cual no está justificado si la directiva se mantiene idéntica.

¹⁷ Apartado 2 de los considerados que preceden al articulado del reglamento.

¹⁸ Es el artículo 397 de la Directiva del IVA el que autoriza al Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, a adoptar «las medidas necesarias para la aplicación de la presente directiva».

relaciones entre directiva y reglamento (reglamento que resulta obligatorio y directamente aplicable en cada Estado miembro) otorga una natural capacidad para decidir los criterios de entrada en vigor. La no retroactividad prevista en el Reglamento 208/2011, es decir, la autolimitación temporal, adquiere pleno sentido en el caso del reglamento de ejecución, que es una figura prevista en el artículo 291 del Tratado de Funcionamiento para las situaciones en que «se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión». Al dar entrada a un reglamento de ejecución de la Directiva del IVA se está admitiendo que la directiva en algunos puntos puede prestarse a distintas aplicaciones, pero cuando se fije un criterio de aplicación en aras de la uniformidad no se pretende desmentir radicalmente la aplicación que se pudiera estar haciendo en ausencia del criterio orientador. De ahí que no se imponga la retroactividad. El caso de las legislaciones nacionales es distinto y mucho más modesto en su capacidad –nula– de determinar si el texto de la directiva se prestaba o no a distintas y evolutivas interpretaciones. Las normas internas tienen una labor de mera transposición. Por tanto, no tienen potestad para dictar normas de aplicación que resuelvan problemas interpretativos con pretensiones de estar estableciendo la regla correcta. Ello iría en contra del bien de la uniformidad que resulta predicable en relación con la interpretación de las exenciones, que no olvidemos que constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea, cualidad que se reivindica en la jurisprudencia con la finalidad obvia de evitar divergencias entre los distintos países en la aplicación del IVA. En definitiva, el legislador interno no es competente para limitar en el tiempo los efectos de sus reformas del IVA cuando esas reformas solo constituyen una adaptación a los designios previos e inalterados de la directiva¹⁹.

Precisamente por esta falta de competencia nacional, se han criticado doctrinalmente los pronunciamientos que hace nuestro artículo 20 de la Ley del IVA ajenos a la estricta regulación de la directiva²⁰. Nosotros creemos que pueden tener en algunos casos un valor orientador favorable²¹, pero ello no obsta para reconocer su incapacidad innovadora y su total falta de poder frente a lo que disponga la directiva (la directiva, junto a la interpretación de la misma desplegada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea).

¹⁹ Y cuando hablamos de necesaria retroactividad de los cambios internos para adecuar la legislación nacional a las verdaderas exigencias de la directiva, dejamos a salvo las situaciones en las que los perjudicados por una regulación defectuosa previa son los ciudadanos, en la medida en que se pueda hacer valer la prohibición del denominado efecto directo vertical descendente.

²⁰ Véase, por ejemplo, Blázquez Lidoy (2014).

²¹ El artículo 131 de la Directiva del IVA indica que las exenciones se aplicarán en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones, lo cual representa de alguna manera una llamada a la implicación de los Estados que estarían habilitados para favorecer en sus textos de transposición la aplicación correcta y sencilla de las exenciones, corrección que sale beneficiada si se aclaran algunos aspectos difusos del ámbito de la exención; a sabiendas en todo caso de que solo tienen un valor interpretativo y de que en este caso particular la interpretación del legislador nacional no puede tildarse de interpretación auténtica, por falta de competencia, de modo que el posicionamiento legislativo nacional podría ser una interpretación equivocada –y en esa medida rechazable– de los designios de la directiva.

Llegados a este punto, interesa recalcar que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en el asunto de la empresa TT, no solo yerra al descartar la retroactividad con una lectura poco convincente del verbo «extender» empleado en el preámbulo de nuestra Ley 28/2014, sino que se contradice a sí mismo cuando, tras rechazar el efecto retroactivo de la reforma, admite a continuación que con independencia de la valoración de los efectos de la reforma, lo esencial continúa siendo la interpretación de la exención a la luz de la norma y la jurisprudencia europeas. Y en ello podemos estar de acuerdo, desde luego, pero conceder el rol decisivo a la norma y la jurisprudencia europeas supone de manera palmaria que la solución ha de ser la misma antes y después de la modificación legislativa española, porque no ha habido cambios en el plano determinante, que es lo que podríamos llamar el plano *européo*. En concreto, el órgano económico-administrativo hace el reconocimiento de la hegemonía del plano *européo* y, por ende, el reconocimiento indirecto de la retroactividad, tras sacar a colación, en un gesto plausible de atención a la doctrina, la tesis prorretroactividad de Blázquez Lidoy²². Vale la pena reproducir el hilo argumental del Tribunal Económico-Administrativo que supone, a nuestro juicio, una confesión de parte del valor retroactivo inherente a la reforma: «Este tribunal no desconoce la interpretación que mantiene parte de la doctrina, en particular el profesor Alejandro Blázquez Lidoy, en el sentido de considerar que el concepto de "guarda y custodia" ya incluía los servicios que ahora se especifican puesto que, en todo caso, ninguna exclusión expresa se hacía en el precepto, por lo que la nueva norma solo puede suponer una aclaración de la anterior redacción y que, asimismo, tales servicios formarían parte de la "educación de la infancia y de la juventud", con fundamento, en este caso, a las ya referidas contestaciones efectuadas por el director general de la Dirección General de Evaluación y Cooperación Territorial de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades a la consulta realizada en fecha 9 de enero de 2014 por la Federación Empresarial de Organizaciones Empresariales de Ocio Educativo y Sociocultural. Por tanto, mediante la nueva redacción el legislador se limitaría a realizar una aclaración "auténtica" y, por tanto, de aplicación en todo tiempo, de una categoría de servicios que pasa a mencionarse expresamente a partir de la reforma (1 de enero de 2015). Bajo esta premisa, se señala, "La Ley 28/2014 es una norma de carácter interpretativo o aclaratorio (interpretación auténtica). Por tanto, debe entenderse que tiene efectos desde el mismo momento en que se aprobó la LIVA (retroactividad aparente o natural) y sería aplicable a ejercicios anteriores a su entrada en vigor". A juicio de este tribunal no es esta la interpretación que resulta de los antecedentes legislativos que son los que informan al ordenamiento jurídico. Pero, con independencia de ello, lo esencial continúa siendo cuál debe ser la interpretación del artículo 20.Uno.9.º, **tanto en la anterior como en la presente redacción de la Ley 37/1992**, a la luz de la doctrina comunitaria» (la negrita es nuestra).

Es decir, cuando el Tribunal Económico-Administrativo anuncia abiertamente que la resolución del caso la va a basar de modo esencial en la interpretación de la norma española que se deriva de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tiene que admitir al mismo tiempo (en absoluta contradicción con su discurso previo) que las conclusiones a las que llegue

²² Blázquez Lidoy (2015).

tendrán virtualidad «tanto en la anterior como en la presente redacción de la Ley 37/1992». Así lo reafirma el propio tribunal cuando señala que el análisis del texto de la ley española desde la perspectiva de la directiva y de la jurisprudencia europeas solo puede conducir a dos opciones interpretativas:

- La opción a) supondría admitir que el concepto de guarda y custodia de los niños, «junto a los servicios que posteriormente se incorporan expresamente en la norma», entran dentro del ámbito objetivo de la exención al impuesto y, «puede añadirse, tanto antes como después de la modificación normativa».
- O la opción b) en virtud de la cual la inclusión de estas actividades como exentas en el texto español «supone una extensión de la exención que contraviene la directiva comunitaria».

Obsérvese que ambas alternativas descartan o se desentienden del inicial problema de la supuesta eficacia temporal limitada de la reforma. En nuestra opinión, el Tribunal Económico-Administrativo Regional o se inclina por la opción a) de respeto al criterio manifestado por la ley española y lo aplica a la resolución del caso porque ese nuevo criterio legal es meramente aclaratorio y tiene validez también para los supuestos anteriores a su aparición, como el propio tribunal advierte; o se inclina por la opción b) de considerar que la ley española pudiera estar extendiendo indebidamente el ámbito de la exención, pero entonces no puede rechazar la aplicación de la exención al caso en litigio sino que tiene que elevar la cuestión prejudicial para que sea el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que intervenga de manera competente en la duda interpretativa. Lo que no cabe es la opción intermedia que parece acoger el tribunal catalán consistente en realizar por sí mismo una interpretación de nuestra normativa interna para hacerla compatible con lo que según él se deriva de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea²³; no cabe porque el sentido de la ley española es claro al considerar que sí entran estos servicios dentro del ámbito objetivo de la exención (y ya recogíamos antes cómo el propio Tribunal Económico-Administrativo afirmaba que «no resulta discutido que con la nueva redacción dada por la citada norma los servicios aquí cuestionados resultan exentos», por mucho que después se perciba su valoración crítica que le lleva a hacer una aplicación restrictiva de la exención).

En suma, frente a una primera impresión en la que se deslizan objeciones a la aplicación de la reforma a un supuesto de hecho preexistente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña lo que está dando claramente a entender es que su postura hubiera sido la misma tras la reforma legal, porque considera que la redacción introducida no resulta procedente conforme a los cánones de la directiva, tal y como han sido alumbrados por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. En el fondo no es un problema por tanto de rechazo a la retroac-

²³ ¿Cómo es posible que el Tribunal Económico-Administrativo Regional se permita entrar a conocer si la «concepción extensiva» que permitiría la inclusión de estos servicios en la exención «tiene algún tipo de limitación»? ¿Cómo es posible que el tribunal se permita entrar a conocer de los límites con los que a su juicio hay que reducir el tenor legal?

tividad, que el Tribunal Económico-Administrativo termina admitiendo tácitamente, cuando se dedica a extraer conclusiones directas de la norma y la jurisprudencia europeas, conclusiones que no se puede pretender que sirvan de distinta manera antes y después de 2015. Lo que se desprende de la argumentación seguida en la resolución no es que la reforma resulte inaplicable al caso objeto del recurso por un análisis de vigencia temporal, sino que el Tribunal Económico-Administrativo se ha desentendido de la redacción legal para la resolución de este supuesto y se ha basado solo en su interpretación directa de los criterios jurisprudenciales emanados de las instituciones de la Unión Europea. Una interpretación libérrima según la cual no cabría admitir incondicionalmente la exención de este tipo de servicios, como hace la ley española, sino que hay adicionalmente que supervisar desde el punto de vista objetivo, si la guarda y custodia de los niños viene acompañada de una función educativa realizada por los propios monitores («que no es el supuesto contemplado en las presentes actuaciones», según el errado criterio del Tribunal Económico-Administrativo, que recordemos que hace una interpretación sesgada hacia el concepto de «enseñanza» en detrimento del concepto de «educación», cuando ambos están igualmente plasmados en la directiva), y desde el punto de vista subjetivo, si los fines perseguidos por la entidad privada son fines educativos comparables a los de los centros públicos («lo que tampoco concurre en el presente supuesto», según el criterio que no compartimos del Tribunal Económico-Administrativo).

4. EL DISCUTIBLE APOYO EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE LAS TESIS CONTRARIAS A LA EXENCIÓN INCONDICIONAL DE LA ATENCIÓN A NIÑOS EN TIEMPO INTERLECTIVO

Como ya ha quedado señalado, la referencia de nuestra normativa interna a la exención de la guarda y custodia de niños, con carácter general antes de la reforma y con la inclusión explícita de los servicios de atención en tiempo interlectivo tras la reforma, no aparece recogida en la directiva. Tras las dudas o el rechazo anterior por parte de la Administración tributaria, el legislador optó por el añadido con el que se aclara que este tipo de servicios representan una manifestación inscribible en el concepto exento de educación. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña sostiene una tesis crítica al respecto. En la resolución que venimos comentando se desliza claramente la sensación de que el tribunal no está de acuerdo con el criterio legal introducido y piensa que no se compadece con las exigencias de la directiva y la jurisprudencia.

Pues bien, aun dejando claro que el Tribunal Económico-Administrativo no debía haber actuado como ha actuado sino que estaba obligado o a elevar la cuestión prejudicial o a aplicar el criterio del legislador, sin permitirse discutir su acierto en la transposición de la directiva, una vez admitido tácitamente que la directiva solo puede tener una interpretación, la misma antes y después de la reforma, nos permitimos añadir que el tribunal catalán tampoco acierta, a nuestro juicio, cuando deja traslucir su contrariedad con la fórmula de la vigente ley española. Creemos

que las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea empleadas o esgrimidas para considerar que no es del todo correcto el pronunciamiento de nuestra ley y necesita ser limitado, no representan en realidad un obstáculo para la validez del texto del artículo 20.Uno.9.º. Ahora bien, no podemos menos que reconocer que ciertos aspectos de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo están resultando perjudiciales para zanjar el problema de los servicios de monitores, en cuanto que se prestan con facilidad a un entendimiento riguroso o restrictivo de la exención educativa, que desde nuestra perspectiva, no constituye la verdadera intención del tribunal europeo. Veamos a continuación cuáles son esos hitos jurisprudenciales que han contribuido a suscitar la creencia (no solo en el órgano económico-administrativo, también se detecta cierto eco doctrinal) de que nuestra ley está siendo demasiado generosa al calificar como exenta sin mayor matiz la atención a niños durante tiempo interlectivo.

4.1. EL DESLINDE ENTRE LA EXENCIÓN EDUCATIVA Y LA EXENCIÓN DE LA ASISTENCIA Y PROTECCIÓN A LA INFANCIA Y LA JUVENTUD. ¿ES POSIBLE PRESUMIR EL COMPONENTE EDUCATIVO CUANDO EL SERVICIO EN TIEMPO INTERLECTIVO SE PRESTA EN LOS CENTROS ESCOLARES?

Para poner de manifiesto de dónde pueden venir los problemas en la correcta aplicación de la exención del IVA a los servicios de monitores, hay que empezar haciendo referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04 (NFJ021513). En ella no se pudo ofrecer un pronunciamiento rotundo sobre si era aplicable la exención del artículo 132.1 i) de la directiva (la exención educativa) porque «la información de que dispone el Tribunal de Justicia no le permite determinar con seguridad si se prevé la educación como parte integrante de la guarda de los niños realizada por los cuidadores». De esa consideración final se ha querido extraer la idea de que es preciso en cualquier actividad de custodia de niños dilucidar sobre la presencia del elemento educativo y ello descalificaría la fórmula genérica que utiliza la ley española. Pues bien, según nuestra versión, lo que se deriva de la sentencia citada no es eso, no es correcta la conclusión que extrae el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña, por mucho que utilice la literalidad del entrecomillado para argumentar que no basta con que haya atención a niños en tiempo interlectivo sino que hay que lanzarse a la determinación de «si se prevé la educación como parte integrante de la custodia de los niños». Esa expresión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea debe ser situada en el contexto del caso objeto de su sentencia de 2006. Se trataba de servicios prestados por empresas intermediarias que gestionaban la guarda de niños por cuidadores que atendían a estos en su propio domicilio y lo que el Tribunal de Justicia tenía que entrar a valorar entonces es en qué exención o exenciones podrían inscribirse tales servicios de entre las varias que rodean el asunto infantil. Y es ahí a la hora de deslindar entre la aplicación de nuestro apartado 8.º del artículo 20.Uno (el que alude a la asistencia social y a la protección de la infancia y la juventud) o la posible aplicación también del apartado 9.º (el de la exención en el ámbito de la educación), cuando la sentencia en buena lógica considera necesaria la labor de

análisis de la presencia o no del elemento educativo. Pero esta es una labor que cuando se trata de servicios prestados en el marco incuestionable de centros docentes, no resulta necesaria. Es decir, el hecho de que las actividades de las empresas de monitores se encuadren en el marco de las actividades ordinarias de un centro docente, integradas en el proyecto educativo del mismo y desplegadas en el tiempo interlectivo, libera de la indagación de si la educación es parte integrante de la custodia porque resulta inherente a tales circunstancias (la educación es en tal caso inherente en el entendimiento del concepto de educación que hemos sostenido siguiendo el informe emanado del ministerio competente), y de ahí que no sea preciso incorporar en el texto legal apostilla o condicionante alguno.

Obsérvese que el texto introducido en la Ley del IVA en 2014 alude a actividades de atención a los niños realizadas «en los centros docentes» o «en aulas», lo cual significa una ubicación necesaria en un contexto de suyo necesariamente educativo. Esa presunción no es posible cuando la custodia se produce al margen de centros docentes, como ocurre en el asunto *Stichting Kinderopvang Enschede*. Aunque hayamos defendido con carácter general al examinar el requisito subjetivo de la exención que la definición de centro educativo reposa en el hecho de dedicarse a actividades educativas, ello no obsta para que demos virtualidad también al dato de ser un centro educativo la sede de la actividad para terminar de fijar en este caso concreto el alcance del requisito objetivo. A mayor abundamiento, la utilización por nuestra ley en la redacción introducida en 2014 del término centro «docente» en lugar del término centro «educativo» (se declara exenta la «atención a los niños en los centros docentes en tiempo interlectivo») puede no ser baladí, porque el calificativo de docente va más ligado al concepto estricto de enseñanza que al concepto amplio de educación –los monitores son educadores pero no necesariamente docentes– lo cual significa que ahí ya está presente un cierto encuadramiento de las actividades a las que se dirige la exención, de modo que las empresas de monitores necesitan de la cobertura de un centro estrictamente docente en el que desarrollen sus actividades para que estas puedan quedar irrefutablemente exentas del IVA²⁴. Aunque parezca un silogismo viciado, sostener que son actividades *per se* educativas porque se realizan en centros educativos-docentes cuando a la vez sosteníamos en el análisis inicial de la exención que son centros educativos aquellos que realizan actividades educativas, nótese que no decimos que las actividades de los monitores en tiempo interlectivo son actividades educativas porque se realizan «por» centros educativos (que ello sí sería una ecuación de ida y vuelta entre el requisito objetivo y el subjetivo, incapaz de demostrar nada), sino que son actividades educativas (las de las empresas de monitores) porque se realizan «en» centros educativos-docentes (otros centros educativos –concretamente, docentes– distintos de las empresas de monitores, y cuyo cumplimiento autónomo del requisito subjetivo de la exención está previamente consolidado). La atención a los niños localizada física

²⁴ En esa línea de vincular el objeto de la exención de los servicios de monitores en tiempo interlectivo a su desarrollo en centros docentes, Calvo Vérez (2017) observa que, con la reforma, el ámbito de aplicación de la exención se proyecta «sobre aquellos casos en los que dichos servicios sean prestados por empresas que se dediquen a prestar tales servicios pero que no sean titulares de **Centros docentes en los que habrían de ser prestados materialmente** los citados servicios» (p. 86; la negrita es nuestra).

y temporalmente en los parámetros de los centros docentes, inserta en el contexto de un proceso pacíficamente educativo, queda impregnada de ese carácter educativo. En ese sentido, otra cosa sería si se realizan actividades fuera de la sede escolar (excursiones o visitas culturales, por ejemplo): la Dirección General de Tributos rechaza abiertamente la exención²⁵ y nosotros vemos claro que en tal caso la reivindicación de un pretendido carácter educativo no encontraría apoyo en la redacción de nuestra ley.

4.2. ¿ES NECESARIO SUBRAYAR LA EXCLUSIÓN DE LAS ACTIVIDADES RECREATIVAS? SE TRATA DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL VINCULADO A LA EXENCIÓN DE LAS CLASES PARTICULARES

Otras sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que acaso puedan avalar la idea de que resulta excesivamente generosa la actual posición de nuestra ley, con una exención indiscriminada de todas las actividades de que se encarguen las empresas de atención a niños en tiempo interlectivo, son aquellas que en una aproximación al concepto de enseñanza lo entienden comprensivo de cualquier actividad impartida con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo (apostilla final que podría echarse de menos en nuestra normativa interna). Las sentencias a las que nos referimos son la de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, y la de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08 (NFJ036777).

Así pues, parece que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea da pie para reclamar una exención más matizada de los servicios de monitores, en la que se excluyan aquellas de sus actividades que presenten un carácter puramente recreativo. Sin embargo, conviene percatarse de que esa exclusión de las actividades recreativas se hace en las sentencias citadas al acometer una definición del concepto de «enseñanza escolar o universitaria», mientras que los servicios de monitores están exentos no por esa vía de la enseñanza sino insertos en el concepto más amplio de «educación». Téngase en cuenta en la misma línea que las sentencias Haderer y Eulitz no son pronunciamientos en relación con la exención de la letra i) del artículo 132.1 de la directiva (art. 20.Uno.9.º de nuestra ley), sino con la exención de la letra j) del artículo 132.1 (art. 20.Uno.10.º de nuestra ley), es decir, que se ocupan ambas del tratamiento de la exención de las clases particulares, recogida en un precepto donde solo se habla de la enseñanza escolar o universitaria, y no de la educación²⁶.

²⁵ En las consultas posteriores a la reforma de 2014 (que ya han sido citadas en este trabajo), la Dirección General de Tributos afirma: «Estos servicios de atención de niños se restringen a los expuestos en el párrafo anterior, sin que quepa hacerlo extensivo a los servicios de atención de niños en el transporte escolar, periodos vacacionales, excursiones o campamentos fuera del centro docente».

²⁶ Si en la jurisprudencia europea se ha defendido cierto acercamiento entre los ámbitos objetivos de las letras i) y j) del artículo 132.1 de la directiva ha ido en la línea de extender en lo posible el elenco de materias que podían entrar

No queremos decir con ello ni mucho menos que se admitan *per se* las actividades recreativas en el concepto de educación, pero lo que sí nos parece es que concurre una cuestión de enfoque, que hace que este factor no deba ser un tema que adquiera protagonismo en la interpretación del concepto de educación del artículo 20.Uno.9.º. Sí lo tiene en la interpretación del artículo 20.Uno.10.º porque ahí se discuten necesariamente actividades o materias objeto de las clases muy concretas y si el tribunal comienza defendiendo con gran amplitud que las clases particulares exentas no se limitan a aquellas que proporcionan una enseñanza reglada que concluye con un examen para la obtención de una cualificación formal (postura que nos ha dado pie para atacar el carácter indebidamente restrictivo del requisito de la inclusión de las materias en los planes de estudios), es lógico que haya también que acotar en el otro extremo, excluyendo las clases particulares en actividades meramente recreativas. Pero en el ámbito del artículo 20.Uno.9.º, si se nos permite la simplificación, estamos en cuestiones de mayor calado (obsérvese que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se ha tenido que entretener hasta ahora con cuestiones de ese cariz, como sí ha hecho repetidamente en el marco del art. 20.Uno.10.º). Una vez que se determina que sí nos encontramos ante una empresa que presta servicios educativos, no es preciso al menos con carácter general descender al detalle de lo que se hace en cada momento, no hay que desmenuzar todos y cada uno de los componentes de la prestación educativa. De ahí que nos parezca improcedente la actuación de la Inspección en el asunto resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que discriminaba entre las múltiples facetas del servicio para descartar la exención en algunos casos con el argumento de la falta de vinculación con materias incluidas en planes de estudios («siesta, patio y recogida»), mientras que para otras facetas (a las que se denomina «realización de actividades preparadas») se esgrime el argumento de su «carácter recreativo». Nosotros creemos que una vez que se considera el tiempo interlectivo inserto o inscribible en el proceso de educación y perfectamente susceptible de considerarse educativas las entidades que se ocupan de ellas, no hay que seccionar milimétricamente las variadas actividades de que consta ese servicio, de la misma manera que no habría que prorratear en el coste del servicio de los centros docentes la parte proporcional imputable al recreo porque en sí mismo pueda participar del carácter recreativo ni pararse a determinar si esa parte proporcional está exenta porque concurre el factor educativo o porque se considera una actividad directamente relacionada con la educación. Las actividades de los monitores que venimos examinando forman parte del concepto de educación que vimos antes reflejado en el Informe de 2014 emanado de las instituciones educativas competentes y, en esa medida, ningún problema hay en su inclusión generalizada o incondicional en

en la exención de la letra j) por asimilación a su exención en el ámbito de la letra i), pero no tendría sentido defender el proceso inverso aplicando a la exención –literalmente más amplia– de la letra i) las restricciones propias de la letra j). Véase, en este sentido, la sentencia Eulitz (apartado 34): «En este punto, tal como sostiene el Gobierno alemán, para la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva es irrelevante que la formulación de la exención contemplada por esta disposición sea menos amplia –tanto en su versión alemana como en otras versiones lingüísticas– que la de la exención contemplada en la letra i) de dicho apartado, ya que, a diferencia de esta última letra, la letra j) de dicho apartado no menciona de modo explícito, además de la enseñanza escolar o universitaria, la formación».

el ámbito de la exención como un ejemplo aclaratorio. Vamos, por tanto, más lejos de la postura doctrinal que defendiendo con rotundidad el carácter educativo de los servicios de monitores, considera conveniente un pronunciamiento legal más matizado²⁷.

4.3. ¿ES IMPRESCINDIBLE QUE LOS ESTADOS LIMITEN DE ALGÚN MODO EL ALCANCE O LA DEFINICIÓN DE LOS CENTROS EDUCATIVOS EXENTOS?

Una última sentencia que merece destacarse porque ha contribuido de manera muy especial a que se propague la idea de que la legislación española y, sobre todo, cierta interpretación que de la misma ha hecho la Dirección General de Tributos, resultan incompatibles con la directiva, es la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12. En ella se viene a sostener que los países han de desarrollar los términos en que la directiva prevé la exención de los centros privados que se dedican al sector de la educación (el requisito o la vertiente subjetiva de la exención); y este necesario desarrollo del concepto de centros educativos merecedores de la exención podría eventualmente perjudicar el acceso a la misma de las empresas de monitores en tiempo interlectivo, según la opinión de algunos autores. Así, pueden percibirse en nuestra doctrina ciertas dudas de que la legislación española no sea compatible con el Derecho de la Unión Europea, y de que se haya ido más allá de lo admitido en la directiva, en particular en la reforma o «extensión» de la exención que se produjo en 2014. Tales dudas han llevado en algún caso (Gómez Aragón) al extremo de recomendar a las empresas de monitores que no reclamen la aplicación retroactiva de la exención para los años anteriores a la reforma (a pesar de inclinarse por la retroactividad como solución adecuada), por temor a que tal reivindicación pudiera ser el detonante de una rectificación normativa, que tendría que ir en una línea de mayor restricción para acomodarse con fidelidad a las exigencias de la directiva en la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea²⁸.

Desde nuestro punto de vista, conviene efectuar varias aclaraciones para un entendimiento ajustado de la sentencia MDDP. La legislación polaca que era objeto de análisis en esa sentencia simplemente decía «estarán exentos del impuesto [...] los servicios de educación». Es decir, la defectuosa transposición se produjo por la omisión absoluta en torno a la segunda parte del precepto de la directiva que al conceder la exención de los servicios de educación, añade la precisión de que estarán exentos cuando sean prestados por entidades de derecho público o por otros

²⁷ Hay no obstante que reconocer que cuando se produjo la reforma del artículo 20.Uno.9.º para introducir la exención explícita de los servicios de custodia de niños en tiempo interlectivo, en la enmienda inicialmente planteada también se incurrió en este enfoque que nosotros no vemos suficientemente fundado al finalizar la descripción de las actividades exentas, haciendo referencia a cualesquiera otras de análoga naturaleza educativa «siempre que no consistan en el simple entretenimiento lúdico».

²⁸ Véase Gómez Aragón (2015).

organismos-empresas a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines-objetos comparables. Esto es, el componente subjetivo de la exención no aparecía ni siquiera mencionado en el texto polaco.

Pero de ello no puede extraerse la conclusión de que la presencia –necesaria– de ese componente subjetivo deba traer consigo una restricción de los sujetos privados potencialmente destinatarios de la exención. Sí tiene que haber, por la llamada de la directiva, un pronunciamiento legislativo estatal que cubra esa intención explícita de garantizar que las entidades privadas merecedoras de la exención sean entidades con una finalidad o un objeto educativo, como lo tienen los centros públicos; y esta vertiente en la legislación española sí aparece cubierta, por lo que no vemos que en este punto haya debilidad alguna de nuestra transposición, ni que sea necesario circunscribir o matizar más el texto. De hecho, resulta pacífico que la única matización que incorpora nuestra Ley del IVA en este punto (que las entidades privadas estén autorizadas para el ejercicio de las actividades educativas) no puede convertirse en un requisito *sine qua non* aplicando los cánones que dimanaban de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En efecto, según la Sentencia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C-462/02 (NFJ018818), el principio de neutralidad fiscal inherente a este tributo se opone a que servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, por el hecho de que se desarrollen legalmente o no (con autorización o sin ella). Pues bien, si nuestro legislador ya había expuesto su criterio sobre el requisito subjetivo, sobre la homologación de los fines comparables, estableciendo como único requisito la autorización, y ese único requisito decae por aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia, no nos parece ajustado extraer la idea de que nuestra legislación pasa a contradecir la sentencia MDDP y tiene que establecer algún otro requisito alternativo. Consideramos que aunque ese requisito decaiga no puede decirse que nuestro legislador no haya regulado la vertiente subjetiva de la exención, como ocurría en el precedente polaco. El requisito subjetivo sí puede considerarse regulado en nuestra ley y por mucho que esa regulación deba reinterpretarse a la luz de las sentencias contrarias al requisito de la autorización formal, lo que subsiste de la postura española es la no aplicación de ninguno de los otros requisitos posibles (los previstos en el art. 133 de la directiva). A nuestro juicio, lo que ha ocurrido es que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha venido a desautorizar la prescripción de la directiva que alude a un reconocimiento estatal, y a partir de ahí hay que hacer una lectura del requisito subjetivo de la exención desprendido de ese dato, de modo que la directiva reinterpretada lo que viene a decir es que la exención se aplicará a las actividades educativas cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos que tengan fines comparables (*similar objects* en la mucho más correcta versión en inglés). Con lo cual, cuando se reclama (o se teme) una reforma de nuestro artículo 20.Uno.9.º, creemos que bastaría con recoger los términos de la directiva desinfectados ya de la referencia a la autorización estatal, y hablando de centros públicos dedicados a actividades de educación, enseñanza o formación y centros privados con similares objetos. Aunque pueda pensarse que ello no supone acotar en absoluto el requisito subjetivo (de modo que al final el requisito subjetivo pasa a depender del requisito objetivo), sí nos parece conveniente que haya algún tipo de descripción de la vertiente subjetiva para descartar el reparo que el Tribunal de Justicia formuló a la legislación de Polonia, y siempre teniendo presente que una fórmula con tan poco significado sustan-

cial aparente, ya implica de suyo la opción por la inexistencia de otras condiciones para que se aplique la exención educativa a las empresas privadas, ya supone una toma de postura nacional de gran importancia, pues el artículo 133 de la directiva posibilita que los Estados miembros establezcan algunas o alguna de las condiciones allí recogidas. Y si un país no lo hace, como queda claro que no ha querido hacerlo España, la decisión debe ser respetada y no tiene sentido pensar que es preciso como mínimo establecer alguna limitación.

Para afianzar nuestra tesis, es importante destacar que en la sentencia MDDP el Tribunal de Justicia se separó ostensiblemente de los criterios manifestados por la abogada general Sra. Juliane Kokott en sus conclusiones, criterios que sí iban en la línea que nosotros consideramos errada de exigir de forma imperativa una limitación de los centros privados exentos²⁹. Así, mientras que en la propuesta de la abogada general, se indicaba que la directiva se opone «a una transposición de dichas disposiciones que en la práctica no imponga ningún requisito al reconocimiento de unos fines comparables de los organismos privados», lo que se sostiene en la sentencia es bien distinto, al declarar que la directiva se opone «a una exención de todas las prestaciones de servicios de educación con carácter general, sin que se tomen en consideración los fines perseguidos por los organismos no públicos que realicen tales prestaciones»³⁰. Es decir, ya se deja de hablar de la imposición de requisitos como se hacía en las conclusiones para limitarse a recordar que la directiva exige que la regulación de la exención tenga presente el aspecto objetivo y también el aspecto subjetivo, pero sin prejuzgar el mayor o menor énfasis que deban poner los Estados a la hora de aplicar la exención a los sujetos no públicos, basando con tomar en consideración cuáles sean sus fines, es decir, que sean fines educativos (de nuevo subrayamos cómo hay que entender el término «fines» a nuestro juicio, en el sentido del objeto de la actividad).

Por otro lado, tampoco puede perderse de vista cuál es la función de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al resolver las cuestiones prejudiciales que se le plantean: es una función interpretativa del Derecho de la Unión Europea, sin resolver el asunto concreto, que vuelve al tribunal nacional para que ya sea resuelto teniendo en cuenta la doctrina sentada. Pues bien, en relación con el asunto concreto MDDP, no se piense que el fallo del tribunal europeo suponía rechazar la exención del IVA para los servicios prestados por la empresa afectada, una empresa que organizaba «actividades de formación y conferencias especializadas en distintos ámbitos de educación y de formación, como la fiscalidad, la contabilidad y las finanzas y en ámbitos vinculados a la organización y a la gestión de empresas, incluido el desarro-

²⁹ Véase Cubero Truyo (2014).

³⁰ Es cierto que las conclusiones dejan su huella en algunos pasajes de la sentencia, contribuyendo a la confusión, porque el tribunal se preocupó fundamentalmente de rectificar la declaración final o fallo en los términos que hemos transcrito, mientras que en algunos apartados sí se daba una impresión más cercana a los postulados de la abogada general. De ahí que algunos autores subrayen la necesidad, a raíz de esta sentencia, de que los Estados miembros establezcan las normas conforme a las cuales pueda determinarse el reconocimiento a las entidades privadas de que sus fines son comparables. Véase Blázquez Lidoy (2014).

llo de competencias profesionales y personales», sino que se remitía al juez nacional para que examinara si esta empresa tenía fines/objetos comparables a los de un organismo de educación de derecho público, y estamos convencidos de que una empresa tal (igual que lo creemos respecto de las empresas dedicadas a los servicios de monitores en tiempo interlectivo) podría superar el test de la comparabilidad³¹. Aunque el Tribunal de Justicia afeara a la legislación polaca su déficit de regulación, la necesidad de una regulación no tiene por qué traer consigo el establecimiento de condiciones adicionales o específicas, sino que sería perfectamente válido optar dentro del gran margen de apreciación concedido por la directiva (y ratificado por la jurisprudencia, que insiste en esa idea del margen de apreciación estatal) por la no imposición de requisitos, considerando suficiente muestra de comparabilidad el contar con un objeto similar, es decir, que se trate de empresas cuyo objeto sea la educación, la enseñanza, la formación. Además, cuando el Tribunal de Justicia recalca la facultad de apreciación de las legislaciones nacionales en el reconocimiento de los fines comparables, el único límite que establece es el de la neutralidad fiscal³². Y sería contraproducente a estos efectos que centros educativos privados que se encargaran por sí mismos de las actividades interlectivas sí disfrutaran de la exención (conclusión que no resulta discutida) mientras que se rechazara cuando son otras empresas especializadas las que prestan esas mismas actividades.

Referencias bibliográficas

- Blázquez Lidoy, A. (2015). La aplicación «retroactiva» de las modificaciones en el IVA por adaptación al Derecho Comunitario. *Quincena Fiscal*, 19.
- Blázquez Lidoy, A. (2014). La inaplazable reforma de la exención por educación en el IVA (art. 20.uno.9). Consideraciones de *lege ferenda* (I y II). *Quincena Fiscal*, 6 y 7.
- Blázquez Lidoy, A. (2013). La protección y la educación de la infancia y juventud en el IVA y los monitores de colegio en tiempo interlectivo (Análisis de la Consulta V2251/2012 de la DGT y el proceso abierto por la Comisión Europea contra España). *RCyT. CEF*, 368.
- Calvo Vérguez, J. (2017). La aplicación de la exención del IVA en el sector de la educación. *Crónica Tributaria*, 163.
- Cubero Truyo, A. (2017). Las exenciones en el IVA y sus diversos fundamentos. Una clara distorsión en el concepto teórico de beneficio fiscal. En F. García Berro (dir.), *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*. Navarra: Aranzadi.

³¹ No es ocioso destacar que, en el asunto MDDP, la Administración polaca sí defendía la aplicabilidad de la exención mientras que era la empresa que prestaba los servicios formativos la que reivindicaba la inaplicabilidad de la misma (para gozar así del derecho a la deducción del IVA soportado).

³² En la sentencia MDDP se señala, como límite a su facultad de apreciación, que los Estados han de respetar «los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de igual de trato, el cual, en materia de IVA, se traduce en el principio de neutralidad fiscal».

- Cubero Truyo, A. (2014). El IVA en la enseñanza. Algunas consideraciones a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En F. Adame y J. Ramos (coord.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Gómez Aragón, D. (2015). Exención en el IVA de los servicios de atención a los niños en el comedor y en las aulas fuera del horario escolar, prestados por empresas distintas de las titulares de los centros docentes. *Carta Tributaria*, 5-6.

La directiva antiabuso (IV). La tributación de salida

Eduardo Sanz Gadea

*Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas
Graduado en Ciencias Políticas y de la Administración*

EXTRACTO

El presente estudio versa, principalmente, sobre la regulación que de la tributación de salida está contenida en la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio. A poco que se profundice en la materia, se encuentra su íntima relación con principios y estructuras básicas de la imposición. Así:

- Con el principio de capacidad económica, en la medida en que la tributación de salida recae sobre una plusvalía no realizada frente a terceros.
- Con las libertades comunitarias, puesto que la tributación de salida afecta a los desplazamientos intracomunitarios, pero no a los puramente internos.
- Con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, habida cuenta de que la tributación de salida pone en contacto a dos jurisdicciones fiscales.
- Con las técnicas antiabuso, en la medida en que una tributación de salida bien construida debería frustrar los desplazamientos con finalidad puramente fiscal.

Las normas principales que regulan la imposición directa española (leyes de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes) también regulan la tributación de salida. Un breve recordatorio de sus líneas maestras ayudará a la mejor comprensión de la normativa comunitaria.

Palabras clave: salida; directiva antiabuso; residencia fiscal; convenio bilateral; capacidad económica.

The anti-tax avoidance directive (IV). Exit tax

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

The present paper covers, mainly the regulation of exit tax contained in the Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016. If we focus on this subject, we will find its close relationship with tax principles and basic tax structures. Hence:

- With the principle of economic capacity, insofar exit tax is levied on the unrealized gain against third parties.
- With community freedoms, given that exit tax affects intracommunity shifting, but not domestic ones.
- With bilateral agreements to eliminate double taxation, provided that exit tax involves two different tax jurisdictions.
- With anti-avoidance techniques, so long as a well-built exit tax regulation should deter shifts due solely to tax reasons.

The main provisions governing direct tax in Spain (personal income tax law, corporate income tax law and non-resident income tax law) also regulate exit tax. A brief reminder of their key aspects will lead to a better understanding of EU regulations.

Keywords: exit tax; anti-tax avoidance directive; tax residence; bilateral agreement; economic capacity.

Sumario

1. La tributación de salida en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia
2. La tributación de salida en la directiva antiabuso
 - 2.1. Elementos estructurales de la imposición de salida
 - 2.1.1. Los supuestos de hecho habilitantes
 - 2.1.2. Los supuestos de hecho que inhiben la tributación de salida
 - 2.1.3. La determinación de la base imponible
 - 2.1.4. Eliminación de la doble imposición
 - 2.2. La protección mínima
 - 2.3. La adecuación de la tributación de salida al Derecho de la Unión
3. La tributación de salida en la imposición directa española
 - 3.1. Tributación de salida de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades
 - 3.1.1. Ámbito de la tributación de salida
 - 3.1.2. Determinación de la renta gravable
 - 3.1.3. Inhibición de la tributación de salida
 - 3.1.4. Incidencia en los socios
 - 3.1.5. Adecuación al Derecho de la Unión Europea
 - 3.1.6. Régimen de la tributación de llegada
 - 3.2. Tributación de salida de los contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes
 - 3.2.1. Ámbito de la tributación de salida
 - 3.2.2. Determinación de la base imponible
 - 3.2.3. Adecuación al Derecho de la Unión Europea
 - 3.3. Tributación de salida de los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas
 - 3.3.1. Tributación sobre las rentas pendientes de imputación
 - 3.3.2. Tributación sobre las plusvalías latentes
 - 3.3.2.1. Elementos de la tributación sobre las plusvalías latentes
 - 3.3.2.2. Adecuación al Derecho de la Unión Europea (apartado 6 del art. 95 bis)
 - 3.3.2.3. Concurrencia de un convenio bilateral para eliminar la doble imposición (apartado 4 del art. 95 bis)
 - 3.3.2.4. Concurrencia de un paraíso fiscal (apartado 7 del art. 95 bis)

4. La tributación de salida en las operaciones de fusión y asimiladas
 - 4.1. Semejanzas y diferencias del régimen especial de las fusiones y operaciones asimiladas con la tributación de salida
 - 4.2. Las normas sobre tributación de salida incrustadas en el régimen especial de las fusiones y operaciones asimiladas
5. La tributación de salida en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 5.1. Compatibilidad de la tributación de salida con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 5.2. Riesgo de doble imposición y su eliminación
 - 5.3. Tributación de salida contemplada expresamente en un convenio bilateral para eliminar la doble imposición
 - 5.4. Relación de la directiva antiabuso con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
6. Valoración de la tributación de salida
 - 6.1. Pros y contras de la tributación de salida
 - 6.2. Elementos de una tributación de salida consistente
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

NOTA: Silvia López Ribas ha tenido, una vez más, la amabilidad de leer el artículo y, como siempre, ha formulado valiosas observaciones. Los errores que pudiera haber son de la exclusiva responsabilidad del autor.

Cómo citar este estudio:

Sanz Gadea, E. (2018). La directiva antiabuso (IV). La tributación de salida. *RCyT. CEF*, 421, 35-84.

La sociedad digital nos enfrenta también a una potencial acentuación de la desigualdad... Dibujemos un escenario extremo para ilustrar el peligro. En el futuro, los países que sepan atraer a los mejores actores de la economía digital podrán entrar en la cadena de valor de todos los sectores y se apropiarán de inmensas riquezas, mientras que los demás se quedarán solo con las migajas... la movilidad de los talentos, hoy totalmente globalizados a diferencia de ayer, hará que aquellos y aquellas que creen esa riqueza opten por establecerse en países que les ofrezcan las mejores condiciones, incluidas las fiscales...

Jean Tirole

La Economía del Bien Común, pp. 450 y 451

El artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164, o directiva antiabuso, regula la denominada tributación de salida. No es una figura tributaria desconocida en nuestro sistema tributario. En efecto, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre la renta de no residentes la regulan.

En sentido estricto, la tributación de salida implica gravar las plusvalías latentes en los activos de las personas o entidades que trasladan su residencia fiscal a otra jurisdicción fiscal o en los activos que son desplazados a la misma. En sentido más amplio, la tributación de salida comprende todos los gravámenes que derivan de los referidos hechos.

La tributación de salida se exige cuando los contribuyentes o sus activos cruzan la frontera siempre que ello implique una pérdida del nexo o punto de conexión con el ordenamiento fiscal de la jurisdicción fiscal de salida.

Su fundamento reside en que la plusvalía, aunque no realizada en el momento del desplazamiento, se ha generado durante el tiempo en el que el contribuyente mantuvo un nexo o punto de conexión con la jurisdicción fiscal de salida, ya sea por razón del lugar de su residencia o por el lugar donde se ubican sus bienes o pueden ejercitarse sus derechos.

1. LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

La regulación que de la tributación de salida se contiene en la directiva antiabuso y en la legislación vigente está fuertemente influida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Las sentencias del Tribunal de Justicia concernientes a la tributación de salida han sido relativamente numerosas. Cabe destacar:

- Lasteyrie du Saillant (asunto C-9/02 –NFJ017164–)¹.
- N (asunto C-470/04 –NFJ024030–)².
- Grid (asunto C-371/10 –NFJ045002–)³.
- Reino de España (asunto C-269/09 –NFJ047562–)⁴.

¹ «El principio de libertad de establecimiento enunciado en el artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe ser interpretado en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías latentes como el previsto en el artículo 167 bis del code général des impôts francés, en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de este Estado».

² «1) Puede invocar el artículo 43 CE un ciudadano comunitario, como el demandante en el procedimiento principal, que, desde el traslado de su domicilio, reside en un Estado miembro y que es titular de la totalidad de las participaciones de sociedades establecidas en otro Estado miembro.

2) El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca un régimen de tributación de las plusvalías en caso de traslado del domicilio de un contribuyente fuera de ese Estado miembro, como el controvertido en el asunto principal, que sujete la concesión del aplazamiento de pago de dicho impuesto a la condición de que se presten garantías y que no tenga totalmente en cuenta las minusvalías que puedan producirse con posterioridad al traslado de domicilio del interesado y que el Estado miembro de acogida no hubiera tenido en cuenta.

3) Un obstáculo derivado de la prestación de una garantía exigida con infracción del Derecho comunitario no puede suprimirse, con efecto retroactivo, por la mera liberación de esa garantía. La forma del acto sobre cuya base se haya liberado la garantía en modo alguno influye sobre esta apreciación. Cuando el Estado miembro establezca el pago de intereses de demora con motivo de la restitución de una garantía exigida con infracción del Derecho interno, igualmente se adeudan tales intereses en caso de violación del Derecho comunitario. Además, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, de conformidad con las orientaciones dadas por el Tribunal de Justicia y respetando los principios de equivalencia y de efectividad, apreciar la existencia de responsabilidad del Estado miembro interesado a causa del perjuicio irrogado por la obligación de prestar tal garantía».

³ «1) Una sociedad constituida de conformidad con el Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro, sin que dicho traslado de sede afecte a su condición de sociedad del primer Estado miembro, puede invocar el artículo 49 TFUE con el fin de impugnar la legalidad de un gravamen que dicho Estado miembro le impone con motivo de dicho traslado de sede.

2) El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que:

- no se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual el gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de una sociedad se liquida definitivamente –sin tener en cuenta ni las minusvalías ni las plusvalías que puedan realizarse posteriormente– en el momento en el que la sociedad, con motivo del traslado de su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro, deja de percibir beneficios imposables en el primer Estado miembro; a este respecto, carece de relevancia el hecho de que las plusvalías latentes gravadas se refieran a diferencias positivas de cambio que no pueden hacerse patentes en el Estado miembro de acogida teniendo en cuenta el régimen tributario allí vigente;
- se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la que debe procederse al cobro inmediato del gravamen sobre las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de una sociedad que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro en el momento mismo de dicho traslado».

⁴ «Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor, en el artículo 14, apartado 3, de la Ley 35/2006, de 28 de noviem-

- República Portuguesa (asunto C-38/10 –NFJ048196–)⁵.
- Reino de España (asunto C-64/11 –NFJ050566–)⁶.
- Reino de los Países Bajos (asunto C-301/11)⁷.
- Reino de Dinamarca (asunto C-261/11)⁸.

El punto de partida común a todas las sentencias es que el desplazamiento, sea de la residencia o de activos, puramente local, en sus distintas modalidades, no genera imposición alguna, en tanto que el desplazamiento transfronterizo, ya sea en el ámbito comunitario o en el del espacio económico europeo, desata la tributación de salida. En esa diferencia de trato el tribunal advierte una discriminación o, más concretamente, una restricción a una libertad comunitaria, generalmente la de establecimiento. A partir de aquí, el tribunal se adentra en el análisis de las posibles causas de justificación. Ha sido este análisis el que, precisamente, ha trazado los límites de la tributación de salida en el ámbito comunitario.

bre, 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, una disposición que impone a los contribuyentes que trasladan su residencia a otro Estado miembro la obligación de incluir todas las rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que se les haya considerado contribuyentes residentes».

⁵ «Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE al adoptar y mantener en vigor los artículos 76 A y 76 B del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código del impuesto sobre sociedades), aplicables en el supuesto de que una sociedad portuguesa traslade a otro Estado miembro su domicilio social y su dirección efectiva o de que una sociedad no residente en Portugal transfiera de Portugal a otro Estado miembro todo o parte de los activos vinculados a un establecimiento permanente portugués, que establecen el gravamen inmediato de las plusvalías latentes relativas a los activos en cuestión pero no de las plusvalías latentes derivadas de transacciones exclusivamente nacionales».

⁶ «Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE al adoptar el artículo 17, apartado 1, letras a) y c), del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecido por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba dicho texto refundido, y en virtud del cual, en los casos de traslado, a otro Estado miembro, de la residencia de una sociedad establecida en España y de transferencia, a otro Estado miembro, de activos de un establecimiento permanente situados en España, las plusvalías no realizadas se integran en la base imponible del ejercicio fiscal, mientras que tales plusvalías no tienen consecuencias inmediatas si esas operaciones tienen lugar dentro del territorio español».

⁷ «En ayant adopté et maintenu en vigueur une réglementation nationale prévoyant l'imposition des plus-values non réalisées lors du transfert d'une entreprise ou lors du transfert du siège social statutaire ou réel d'une société dans un autre État membre, le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 49 TFUE».

⁸ «(1) Declarar que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 49 TFUE y del artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al haber adoptado y mantenido en vigor el artículo 8, apartado 4, de la Ley sobre la tributación de las sociedades anónimas y otros (lovbekendtgørelse nr. 1376 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.), de 7 de diciembre de 2010, relativo al gravamen inmediato de los beneficios de las sociedades anónimas, y, por tanto, un régimen fiscal que prevé la tributación inmediata de las plusvalías latentes correspondientes a la transmisión de activos realizada por una sociedad domiciliada en Dinamarca hacia otro Estado miembro de la Unión Europea o hacia un Estado tercero que sea parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992».

En *Lasteyrie*, se debatió la pertinencia de sujetar a tributación la plusvalía latente en una participación significativa titularidad de una persona física que trasladó su residencia desde Francia a los Países Bajos.

El Gobierno francés alegó la necesidad de *prevenir el fraude y la evasión fiscal, la merma de recaudación y la coherencia del sistema tributario*.

El tribunal observó que la norma concernida no tenía por objeto específico combatir montajes puramente artificiales cuya finalidad fuera eludir la normativa tributaria francesa, sino que se aplicaba con carácter general. Por otra parte, incluso admitiendo que la norma pudiera tener por objeto combatir los traslados transitorios del domicilio fiscal para tributar por las plusvalías derivadas de la transmisión de la participación de acuerdo con leyes extranjeras más benignas, tal objetivo, ciertamente ligado al combate del fraude y la evasión fiscal, podía lograrse mediante otra norma más ajustada que contemplase exclusivamente esa situación fraudulenta.

En cuanto a la merma de ingresos fiscales, el tribunal se limitó a reiterar su conocida jurisprudencia, en el sentido de que no podía considerarse como una razón imperiosa de interés general, y en cuanto a la coherencia, el tribunal no halló los mimbres para construirla.

El Gobierno alemán alegó la *distribución de competencias* para gravar la plusvalía entre el Estado de salida y el Estado de destino. Esa distribución de competencias resultaba para el Gobierno neerlandés conforme con el *principio de territorialidad*.

La sentencia, en cierto modo, eludió examinar la alegación, afirmando que no era objeto del litigio el reparto de la competencia fiscal, ni estaba en cuestión el derecho a hacer tributar las plusvalías de acuerdo con el principio de territorialidad, sino la forma en cómo se había ejercitado esa competencia, de todo punto contraria al derecho de establecimiento.

En *N* se planteó un debate similar al de *Lasteyrie*, esto es, la tributación de las plusvalías latentes de una participación significativa con ocasión del cambio del domicilio de una persona física desde los Países Bajos al Reino Unido, pudiéndose evitar el pago inmediato del gravamen mediante la declaración de la plusvalía latente y la constitución de garantía.

El tribunal nacional remitente explicó que el fundamento de la norma neerlandesa consistía en garantizar un *reparto, sobre la base del principio de territorialidad, de la potestad impositiva* de las plusvalías entre los Estados miembros, evitando, al tiempo, la doble imposición. La sentencia entró de lleno en esta alegación, recordando que *Marks&Spencer* alumbró tal causa de justificación.

Observó el tribunal que la norma neerlandesa se inspiraba en el *principio de territorialidad* puesto que la plusvalía sobre la que recaía la tributación de salida se refería a bienes situados en Países Bajos y se había generado durante el tiempo de estancia en los Países Bajos del titular de la participación, y concluyó que una norma que servía al reparto de la potestad impositiva sobre la base del principio de territorialidad perseguía un objetivo de interés general que la justificaba.

Ahora bien, la consecución de tal objetivo debía hacerse de manera proporcionada. La sentencia consideró que era proporcionado exigir una declaración para calcular la plusvalía, pero que la constitución de garantía iba más allá de lo necesario.

Por otra parte, el tribunal también consideró restrictivo que, en el cálculo del impuesto con carácter definitivo en el momento de la transmisión de la participación a terceros, no se tuvieran en cuenta las minusvalías posteriores al momento del traslado, reproche que, sin embargo, podía ser subsanado mediante la toma en consideración de las mismas por el Estado de llegada.

En *Grid*, el objeto fue la liquidación y el cobro de las plusvalías latentes con ocasión del traslado de la sede social de una entidad desde un Estado miembro (Países Bajos) a otro Estado miembro (Reino Unido), determinando dicho traslado la pérdida de la condición de contribuyente en el Estado miembro de salida.

El tribunal examinó tres causas de justificación, a saber, *el reparto de los ingresos fiscales* entre los Estados miembros, la necesidad de *mantener la coherencia del sistema fiscal* y la pertinencia de *evitar el fraude y la evasión fiscal*.

En relación con la primera, el tribunal entendió que el traslado de la sede de dirección efectiva a otro Estado miembro justificaba gravar la plusvalía generada en el tiempo en que la entidad tuvo su sede en el Estado de salida. Advirtió el tribunal que la tributación de esa plusvalía procuraba un correcto reparto de los ingresos fiscales entre el Estado miembro de salida (Países Bajos) y el de llegada (Reino Unido), de acuerdo con el artículo 13.4 del correspondiente convenio bilateral.

La restricción estaba justificada. Mas no bastaba con ello, sino que era preciso que la restricción fuera proporcionada y adecuada al objetivo de interés general, en este caso, el correcto reparto de los ingresos fiscales. El tribunal observó que la norma concernida no solo obligaba a la liquidación de la plusvalía sino también al ingreso de la deuda tributaria correspondiente, produciendo una desventaja de tesorería que no era imprescindible para asegurar el correcto reparto de los ingresos fiscales, esto es, el cobro de la deuda tributaria sobre la plusvalía latente, pues bien podría haberse establecido un régimen de cobro con ocasión de la realización efectiva de la plusvalía, incluso adicionando intereses de demora y una garantía bancaria, y sin necesidad de tomar en consideración las minusvalías posteriores, concediendo al contribuyente, eso sí, la posibilidad de pagar la deuda tributaria en el momento del traslado.

Frente a la forma de configurar la tributación de salida sugerida por el tribunal, no había, según el mismo, alegar cargas o dificultades administrativas insuperables para el Estado miembro de salida, habida cuenta de los mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros.

Tras estos razonamientos, el examen de las otras dos causas de justificación poca novedad podía deparar. Con respecto a la coherencia, el tribunal destacó, haciéndola suya, la reflexión del abogado general, según la cual la coherencia fiscal y del reparto equilibrado de la potestad tributaria se asentaban sobre elementos en gran parte coincidentes. Y con respecto al riesgo de fraude o evasión fiscal, el tribunal señaló que el mero hecho de que una sociedad trasladase su sede a otro Estado miembro

no podía fundamentar una presunción general de fraude fiscal, ni servir de justificación a una medida que fuera en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el tratado.

En *Reino de España*, se debatió la tributación de salida por causa del traslado del domicilio social o de los activos y actividades de un establecimiento permanente desde un Estado miembro a otro Estado miembro, resolviendo un recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión.

El tribunal no negó el derecho de los Estados miembros a los ingresos fiscales derivados de la tributación de las plusvalías latentes, pero sí se opuso, con base en la libertad de establecimiento, a que la percepción de aquellos ingresos se produjera, de manera inmediata, como consecuencia del traslado del domicilio o de activos. En suma, era correcta la liquidación, pero no el cobro, que debería diferirse hasta el momento de la transmisión de los activos, razonamiento que, como bien se ve, ya se aplicó en el caso *Grid*.

Ciertamente, el contribuyente podía aplazar el pago mediante la prestación de garantía, en los términos previstos en la Ley General Tributaria, mas como quiera que la concesión del aplazamiento no fuera automática, el tribunal dictó sentencia condenatoria.

En *República Portuguesa*, en el contexto de un recurso de incumplimiento, se debatió en relación con una norma que exigía la tributación sobre las plusvalías diferidas en una previa operación de canje de valores, con ocasión del traslado de la residencia fiscal a otro Estado miembro.

El Gobierno portugués alegó la *necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria*, la *necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal* y la *necesidad de garantizar los controles fiscales y la lucha contra el fraude y la evasión fiscales*.

El tribunal apreció que la norma concernida gravaba una capacidad económica que correspondía a Portugal, pero no al país de llegada, y de ahí que estimara la causa de justificación primera, pero, al tiempo, señaló que no cumplía con el requisito de proporcionalidad, por cuanto un régimen de pago diferido, incluso garantizado, podía cumplir el mismo objetivo de manera más respetuosa con el ordenamiento comunitario.

Respecto de la segunda causa, el tribunal, después de recordar la doctrina del vínculo directo, pero sin hacer alusión al requisito de mismo sujeto y mismo impuesto, no halló la relación entre la ventaja fiscal concedida a los desplazamientos puramente internos con una ulterior compensación de esa ventaja mediante un gravamen fiscal.

Ciertamente, la plusvalía diferida en el canje de valores estaba llamada a tributar con ocasión de la transmisión de la participación, de manera tal que, si Portugal perdiera el punto de conexión por causa del traslado de la residencia fiscal, bien podría sostenerse la tesis de la coherencia. Sin embargo, también podría objetarse que Portugal hubiera podido abordar la cuestión mediante medidas más proporcionadas.

La última causa de justificación no fue examinada, por cuanto Portugal no la desarrolló.

En *Reino de los Países Bajos*, el tribunal se remitió a *Grid*.

En *Reino de Dinamarca* se debatió, en el contexto de un recurso de incumplimiento, respecto de la tributación inmediata de las plusvalías latentes con ocasión de la transferencia de activos a un Estado perteneciente al espacio económico europeo.

El tribunal entró a valorar la *necesidad de garantizar la recaudación del impuesto*. En particular, se trataba de decidir si la liquidación y cobro del tributo con ocasión del acto de transferencia era la única posibilidad de gravar las plusvalías que, posteriormente, se pondrían de manifiesto con ocasión de la transmisión de los activos a terceros. Hubo de tomar en consideración que los países del espacio económico europeo no estaban relacionados con los Estados miembros mediante vínculos de información y asistencia tan intensos como los existentes entre los mismos.

La cuestión, pues, se planteó en términos de proporcionalidad. Pues bien, a pesar de esa menor intensidad en la red de asistencia e información, el tribunal constató que, continuando la entidad transferente como sujeto pasivo en Dinamarca, las posibilidades de captar la información pertinente para liquidar el impuesto sobre las plusvalías latentes, cuando el activo transferido se transmitiera a terceros, eran plenas.

Finalmente, en *Reino de España*, en el contexto de un recurso de incumplimiento, se debatió respecto de una norma que obligaba a ingresar las cuotas devengadas, pero cuyo ingreso había sido aplazado, cuando el obligado tributario trasladaba su domicilio a otro Estado miembro.

El Gobierno español alegó la necesidad de *garantizar la recaudación de la deuda tributaria diferida*, el *reparto de la potestad tributaria* y la necesidad de *preservar la coherencia del sistema tributario*.

La primera causa fue desestimada con base en la existencia de mecanismos de colaboración entre los Estados miembros. Por el contrario, al no existir estos mecanismos en relación con los países del espacio económico europeo, la medida se reputó justificada.

También lo fue la segunda, aun cuando, en rigor, la cuestión debatida no encajaba en la misma, ya que no se trataba de determinar y liquidar una renta correspondiente a una jurisdicción fiscal para deslindarla de la correspondiente a otra, sino de recaudar una deuda correspondiente a una renta pretérita ya realizada. En cualquier caso, el tribunal reiteró su doctrina que amparaba la liquidación de las plusvalías latentes con ocasión del traslado del domicilio, aunque no la exigencia de su ingreso inmediato, puesto que las mismas correspondían a la jurisdicción fiscal de partida, de acuerdo con el principio de territorialidad.

Tampoco prosperó la alegación de necesidad del mantenimiento de la coherencia, por cuanto el tribunal no advirtió la relación directa entre una ventaja fiscal y un gravamen fiscal. En efecto, la ventaja del diferimiento se perdía por razón de una presunta dificultad en el cobro de la deuda, pero no por razón de un mecanismo de compensación fiscal de ventajas y gravámenes.

La doctrina del Tribunal de Justicia, concerniente a la tributación de salida, puede ser resumida, a grandes rasgos, en los siguientes puntos:

- La tributación de salida, en sí misma correcta desde una perspectiva de técnica tributaria al servicio del principio de territorialidad, supone una restricción a la libertad de establecimiento, cuando afecta a situaciones intracomunitarias o relativas al espacio económico europeo.
- La tributación de salida está justificada en la causa del reparto equilibrado de los ingresos fiscales, íntimamente asociada al principio de territorialidad. En este sentido, la determinación de la plusvalía en el momento de la salida y el cálculo de la deuda tributaria inherente es correcta.
- El pago inmediato de la deuda tributaria infringe el principio de proporcionalidad, de manera tal que debe ofrecerse al contribuyente la posibilidad de pago diferido. Aun cuando el tribunal no profundiza en la duración del diferimiento, parece inclinarse por alargarla hasta el momento de la transmisión del activo o activos a terceros.
- Ese diferimiento puede estar acompañado de la liquidación de intereses de demora. También de garantías, aun cuando en este punto pueden observarse ciertas inconsistencias.
- Las minusvalías posteriores a la salida no necesariamente deben modificar el importe de la plusvalía determinado en el momento de la salida.

Al hilo de las sentencias *Lasteyrie y N*, la Comisión (COM (2006)825) propuso abrir un debate en relación con los problemas de doble imposición y no imposición que podían suscitarse por causa de la tributación de salida.

Efectivamente, si tanto el Estado miembro de salida como el de llegada pretenden gravar la misma plusvalía habrá doble imposición, y no habrá imposición si ambos renuncian a gravarla, lo que acontece cuando el Estado de llegada toma como valor de referencia el valor de mercado en el momento de la transferencia y el Estado de salida no grava la plusvalía latente.

En la comunicación se sugieren varias alternativas, como la consistente en dividir la plusvalía sobre la base del valor de mercado en el momento de la transferencia o la aceptación por parte del Estado de llegada de un crédito fiscal por el importe del impuesto liquidado por el Estado de salida. En ambos casos se requiere una coordinación y reconocimiento mutuo entre los Estados miembros concernidos, y la Comisión sugiere una coordinación a nivel europeo.

Una resolución del Ecofin de 2 de diciembre de 2008 sostuvo que la tributación de salida era correcta, si bien el Estado miembro receptor debía atribuir al activo transferido el valor asignado por el Estado miembro de salida a efectos de la tributación de salida.

La tributación de salida quedaba así, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos para cuya implantación se postulaba una acción coordinada⁹, legitimada en el ámbito comunitario, no tanto como medida antiabuso sino como técnica al servicio de la correcta distribución de ingresos entre las jurisdicciones fiscales concernidas.

2. LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA EN LA DIRECTIVA ANTIABUSO

Según la exposición de motivos de la directiva antiabuso la función de los impuestos de salida es garantizar que cuando un contribuyente traslade sus activos o su residencia fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando la plusvalía todavía no se haya realizado en el momento de la salida.

Ahora bien, la exposición de motivos añade que esa función debe realizarse de manera compatible con las libertades comunitarias, de manera tal que *es necesario abordar, dentro de la Unión, la aplicación del impuesto de salida e ilustrar las condiciones para atenerse al Derecho de la Unión*.

La regulación que de la tributación de salida se establece en el artículo 5 de la directiva antiabuso pretende, de una parte, que todos los Estados miembros establezcan la tributación de salida de acuerdo con una estructura común, y de otra, hacer efectiva tal compatibilidad con el ordenamiento comunitario¹⁰.

⁹ Ribes Ribes, A. (2014). La problemática de los «exit taxes» en la Unión Europea. En F. D. Adame Martínez y J. Ramos Prieto (coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁰ Artículo 5. *Imposición de salida*

«1. Un contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales, en cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección a su establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos;
- b) cuando el contribuyente traslade activos desde su establecimiento permanente en un Estado miembro a su sede de dirección o a otro establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos;
- c) cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país, excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente en el primer Estado miembro;
- d) cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su establecimiento permanente de un Estado miembro a otro o a un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos.

2. Se otorgará al contribuyente el derecho a aplazar el pago del impuesto de salida a que se refiere el apartado 1, fraccionándolo a lo largo de cinco años, en cualquiera de las circunstancias siguientes:

Como es sabido, la directiva antiabuso se aplica respecto de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades vigente en los Estados miembros, y de los establecimientos permanentes ubi-

- a) cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección a su establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país que sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE);
- b) cuando el contribuyente traslade activos desde su establecimiento permanente en un Estado miembro a su sede de dirección o a otro establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país que sea parte en el Acuerdo sobre el EEE;
- c) cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país que sea parte en el Acuerdo sobre el EEE;
- d) cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su establecimiento permanente a otro Estado miembro o a un tercer país que sea parte en el Acuerdo sobre el EEE.

El presente apartado será de aplicación a terceros países que sean parte en el Acuerdo sobre el EEE en el caso de que hayan celebrado un acuerdo con el Estado miembro del contribuyente o con la Unión sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo.

3. Si un contribuyente procede al aplazamiento del pago de conformidad con el apartado 2, se le podrán aplicar intereses de conformidad con la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente, según el caso.

En caso de que exista un riesgo demostrable y real de impago, se podrá exigir además a los contribuyentes que constituyan una garantía como condición para el aplazamiento del pago de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2. El párrafo segundo no será de aplicación cuando la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro.

4. Cuando sea de aplicación el apartado 2, el aplazamiento del pago se interrumpirá de manera inmediata y la deuda tributaria será exigible cuando:

- a) los activos trasladados o la actividad realizada por el establecimiento permanente del contribuyente se vendan o se enajenen de algún otro modo;
- b) los activos trasladados se trasladen posteriormente a un tercer país;
- c) la residencia fiscal del contribuyente o la actividad realizada por su establecimiento permanente se trasladen posteriormente a un tercer país;
- d) el contribuyente se halle en situación de quiebra o liquidación;
- e) el contribuyente incumpla sus obligaciones en relación con los pagos fraccionados y no corrija su situación a lo largo de un periodo razonable, que no excederá de doce meses.

Las letras b) y c) no serán de aplicación a terceros países que sean partes en el Acuerdo sobre el EEE en el caso de que hayan celebrado un acuerdo con el Estado miembro del contribuyente o con la Unión sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE.

5. En caso de que los activos, la residencia fiscal o la actividad realizada por el establecimiento permanente se trasladen a otro Estado miembro, este último aceptará el valor determinado por el Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente como valor de base de dichos activos a efectos fiscales, a menos que no refleje el valor de mercado.
6. A efectos de los apartados 1 a 5, se entenderá por "valor de mercado" el importe por el que puede intercambiarse un activo o por el que pueden liquidarse las obligaciones recíprocas entre compradores y vendedores interesados independientes en una transacción directa.
7. Siempre que se prevea que los activos deben volver al Estado miembro del responsable de la transferencia en un plazo de doce meses, el presente artículo no se aplicará a las transferencias de activos relacionados con la financiación de garantías, los activos entregados como garantía o si la transferencia de activos se efectúa para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez».

cados en algún Estado miembro de entidades residentes en un país tercero (art. 1). Quedan fuera de su campo de aplicación las personas físicas. Sin embargo, las legislaciones nacionales suelen también aplicar la imposición de salida a las personas físicas, la cual, igualmente, deberá atenderse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y estableciendo el artículo 5 de la directiva antiabuso reglas a tal efecto, parece claro que también será útil para configurar la tributación de salida de las personas físicas.

La imposición de salida puede adoptar forma autónoma o incrustarse en la imposición directa sobre la renta, cual es el caso de España. Los Estados miembros, al transponer las previsiones de la directiva a su ordenamiento interno, podrán elegir una u otra modalidad.

La regulación que de la tributación de salida efectúa el artículo 5 de la directiva consta de dos partes diferenciadas, a saber, la que versa sobre sus elementos estructurales y la que se refiere a su adecuación a las exigencias del ordenamiento comunitario.

2.1. ELEMENTOS ESTRUCTURALES DE LA IMPOSICIÓN DE SALIDA

Son elementos estructurales de la tributación de salida los siguientes:

- Los supuestos de hecho habilitantes para su exigencia.
- Los supuestos de hecho que inhiben la tributación de salida.
- La determinación de la base imponible.
- La eliminación de la doble imposición.

2.1.1. Los supuestos de hecho habilitantes

El artículo 5.1 de la directiva antiabuso contempla cuatro supuestos:

- Traslado de activos desde la sede de dirección a un establecimiento permanente, cualquiera que sea su ubicación, y *el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos.*
- Traslado de activos desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro a la sede de dirección o a un establecimiento permanente, cualquiera que sea su ubicación, y *el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos.*
- Traslado de la residencia fiscal, cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de destino, *excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente.*

- Traslado de la actividad realizada por un establecimiento permanente, cualquiera que sea el destino de la actividad. Trasladar la actividad es dejar de estar presente en la jurisdicción fiscal de un Estado miembro y establecerla en otra jurisdicción fiscal, y *el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga el derecho a gravar dichos activos.*

Véase, por tanto, que todos los supuestos determinantes de la tributación de salida se integran por dos elementos, a saber, el traslado entre jurisdicciones fiscales y la extinción del derecho a gravar la renta futura por parte de la jurisdicción fiscal de salida.

Se requiere la concurrencia de dos jurisdicciones fiscales, debiendo ser la de salida la de un Estado miembro, en tanto que la de llegada puede ser la de un Estado miembro o la de un Estado tercero. En este sentido, el artículo 5.1 se proyecta sobre relaciones extracomunitarias.

La directiva antiabuso no regula en virtud de qué hechos puede considerarse realizado el traslado de activos o actividades o el de la residencia fiscal. Las referencias contenidas en los apartados 6 (transferencia de activos), 7 (traslado de residencia fiscal) y 8 (traslado de una actividad realizada por un establecimiento permanente), todos ellos del artículo 2, son meras descripciones que no van más allá de ilustrar el objeto de la tributación de salida.

Tanto el traslado de activos y actividades como el de residencia fiscal son hechos jurídicos, pues son el fruto de la calificación que el ordenamiento jurídico de la jurisdicción fiscal de salida otorga a ciertos hechos.

A su vez, la pérdida del derecho a gravar los activos y actividades, o mejor, las plusvalías latentes soportadas en los mismos, así como la vinculación efectiva de activos a un establecimiento permanente, ha de determinarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción fiscal de salida.

Es posible que las jurisdicciones fiscales concernidas tengan puntos de vista distintos, generándose así conflictos negativos, en cuanto una jurisdicción fiscal aprecie la salida de activos o actividades o la extinción de la residencia fiscal, y la otra jurisdicción fiscal no aprecie la llegada de activos o actividades o la constitución de residencia fiscal. Esta divergencia es irrelevante respecto de la tributación de salida, puesto que la misma se regula, y exige, exclusivamente por la jurisdicción fiscal de salida.

Cuestión distinta es que dos o más jurisdicciones fiscales reclamen su condición de jurisdicción fiscal de salida lo que, entre otros supuestos, podría acontecer en el caso de doble residencia fiscal. Se trata de un problema que rebasa el campo de la tributación de salida, y que se resolverá, generalmente, mediante las normas establecidas al efecto en el correspondiente convenio bilateral para eliminar la doble imposición.

Traslado, más pérdida del derecho a gravar, todo ello determinado de acuerdo con las normas de la jurisdicción fiscal de salida, entre las que, obvio es decirlo, se encuentran los convenios

bilaterales para eliminar la doble imposición, son los elementos desencadenantes de la tributación de salida.

La pérdida del derecho a gravar deriva de dos causas.

La primera es la extinción del punto de conexión o nexo del contribuyente con la jurisdicción fiscal de salida, lo cual ocurre con el cambio de residencia o con el desplazamiento de activos o actividades.

La segunda es la exención de las rentas derivadas de los activos y actividades trasladados a territorio extranjero, permaneciendo el punto de conexión o nexo del contribuyente con la jurisdicción fiscal de salida, lo cual ocurre cuando la jurisdicción de salida no grava las rentas de los activos ubicados en territorio extranjero.

Se trata de dos causas que dependen de la legislación de cada Estado miembro. Por esta razón el artículo 5 de la directiva no las regula. Podría así acontecer que, ante unos mismos hechos, en un Estado miembro se exija tributación de salida y en otro no, aun cuando lo normal será la convergencia, habida cuenta de que los Estados miembros comparten los criterios propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de fiscalidad internacional, si bien la concreción de los mismos en relación con la tributación de salida no es muy precisa.

Las dos causas tienen una contextura diferente. La primera se fundamenta, normalmente, en los límites naturales al ejercicio de la soberanía fiscal, en tanto que la segunda descansa sobre una decisión de política fiscal.

Podría sostenerse que la decisión de política fiscal de eximir las rentas de activos y actividades ubicados en el extranjero, propiedad de entidades residentes, no implica la pérdida del *derecho a gravar dichos activos* o actividades, sino la renuncia a hacerlo. Así, los Estados miembros, entre ellos España, que han establecido el método de exención respecto de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, no gravan las rentas de los activos y actividades desplegadas por los mismos no porque hayan perdido el punto de conexión o nexo sino porque han decidido evitar de esa forma la doble imposición. Ahora bien, esa decisión de política fiscal no lleva a modo de corolario la improcedencia de la tributación de salida. Nótese que las rentas que se eximen son las que se realizan, en tanto que la tributación de salida versa sobre una renta ya generada pero todavía no realizada.

Los Estados miembros que apliquen el método de imputación en relación con los activos y actividades de los establecimientos permanentes no pierden *el derecho a gravar dichos activos*. En tal caso, parece que la directiva no habilita la tributación de salida. Sin embargo, la tributación sobre las rentas derivadas de esos activos y actividades varía sustancialmente a raíz del traslado, por cuanto la tributación en el extranjero determina un crédito de impuesto. Además, la tributación de salida no grava rentas futuras, sino rentas ya generadas, aun cuando todavía no puestas de manifiesto mediante una transacción con terceros. En consecuencia, la continuidad del derecho a gravar,

bajo las circunstancias enunciadas, no debería obstruir la tributación de salida. El carácter de protección mínima de la directiva antiabuso, regulado en su artículo 3, permitiría mantener ese criterio.

Más dudoso es que, a cargo de ese carácter, además pueda sostenerse que la tributación de salida también procede aún en el caso en que los activos de la entidad que traslada su residencia fiscal queden efectivamente vinculados a un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción fiscal de salida, en la medida en que el régimen fiscal de las rentas derivadas de aquellos haya podido modificarse, y ello porque, junto al carácter de protección mínima de todas las normas de la directiva antiabuso, también ha de considerarse el carácter armonizador de la misma. Por otra parte, una tributación distinta no es probable ya que, eventualmente, tropezaría con la propia libertad de establecimiento. Más bien, en tal caso, lo que acontece es que la jurisdicción fiscal de salida no ha perdido el derecho a gravar, aunque haya podido modificarse su contenido y, por ende, no cabe la tributación de salida.

En la exposición de motivos de la directiva se dice que es conveniente aclarar que las transferencias de activos, incluido el efectivo, entre una sociedad matriz y sus filiales no entran en el ámbito de aplicación de la norma prevista sobre la imposición de salida. Efectivamente, este tipo de relaciones, trabadas entre dos entidades dotadas de personalidad, se regulan por las normas generales. Así, si la transferencia se hace a título oneroso, la plusvalía latente se pone de manifiesto, y será valorada de acuerdo con las normas de la jurisdicción fiscal de la entidad transmitente, generalmente referenciadas al valor de mercado por aplicación del principio de libre competencia. Y lo propio sucederá si se efectúa a título gratuito.

La tributación de salida regulada en la directiva antiabuso no versa sobre este tipo de relaciones, si bien, desde una perspectiva meramente cuantitativa, el resultado práctico que procura el régimen general normalmente determinará la tributación de la plusvalía generada hasta el momento de la operación, al igual que acontece en la tributación de salida.

Tampoco versa sobre una de las formas más típicas de desconexión con una determinada jurisdicción fiscal, a saber, la fusión inversa, en la que una entidad filial constituida en otra jurisdicción fiscal absorbe a la entidad matriz. En efecto, en tal supuesto no se traslada la residencia fiscal, ni los activos a un establecimiento permanente. Naturalmente, de ello no se sigue que las plusvalías latentes en los activos de la entidad disuelta no sean susceptibles de tributación, pero no bajo el concepto de tributación de salida de la directiva antiabuso. Esta materia permanece en la competencia plena de las distintas jurisdicciones fiscales, las cuales, sin embargo, cuando la operación se produzca en el ámbito intracomunitario, deberán atenerse a la Directiva 2009/133/CE, la cual prevé la tributación diferida de las plusvalías latentes imputables a los activos que resten afectados a un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción fiscal de la entidad absorbida.

Por tanto, en una operación de fusión inversa frente a una jurisdicción fiscal tercera, los Estados miembros pueden gravar, o no, las plusvalías latentes, y frente a una jurisdicción fiscal comunitaria pueden abstenerse de gravarlas, aun cuando los activos afectados no resten afectos a un establecimiento permanente, pero no podrán gravarlas en aplicación del régimen de diferimiento previsto en aquella directiva.

Se notará que los efectos prácticos de una fusión inversa y de un traslado de residencia fiscal son equivalentes. En efecto, en los dos supuestos se extingue el nexo de conexión de una entidad con una jurisdicción fiscal y, en los dos supuestos, concurren activos potencialmente portadores de plusvalías latentes generadas en esa jurisdicción fiscal. En este sentido, tal vez hubiera sido oportuno que la directiva antiabuso se hubiera proyectado sobre esta operación.

Nótese que la armonización deparada por la Directiva 2009/133/CE es parcial pues solo se proyecta en el ámbito intracomunitario y con el único efecto de diferir la tributación de las plusvalías latentes, bajo ciertas condiciones.

Podría sostenerse que la directiva antiabuso es también aplicable a los procesos de disolución de sociedades motivados por el objetivo de trasladar el domicilio social cuando de los mismos también se deriva el traslado de la residencia fiscal pues, en definitiva, se trata del traslado de la residencia fiscal. Sin embargo, este supuesto parece ir más allá del puro traslado de residencia fiscal, en cuanto implica la extinción de una entidad y la constitución de otra, por más que el patrimonio social no se altere.

Ciertamente, cuando tal operación se produzca entre dos Estados miembros, la tributación de las plusvalías latentes determina una restricción a la libertad de establecimiento, que sería útil resolver en los términos previstos en el artículo 5.2 de la directiva antiabuso. Con todo, el régimen mercantil de la sociedad anónima europea¹¹, que permite el traslado del domicilio social conservando la personalidad jurídica, así como la tributación diferida de las plusvalías latentes en los términos previstos para las operaciones de fusión y asimiladas intracomunitarias¹², ha dado una vía de respuesta a este problema.

2.1.2. Los supuestos de hecho que inhiben la tributación de salida

A pesar de producirse el traslado de activos o actividades o el cambio de residencia fiscal, no se devengará la tributación de salida en los siguientes casos:

- Traslado de activos relacionados con la financiación de garantías, cuando se prevea el retorno dentro de un plazo no superior a doce meses (art. 5.7).
- Traslado de activos para cumplir requisitos prudenciales de capital (art. 5.7).

¹¹ Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE). Artículo 8.1. «Se podrá trasladar el domicilio social de la SE a otro Estado miembro con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 a 13. Dicho traslado no dará lugar a la disolución de la SE ni a la creación de una nueva persona jurídica».

¹² Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (Capítulo V).

- Traslado de activos a efectos de gestión de liquidez (art. 5.7).
- Vinculación efectiva de activos de la entidad que ha trasladado su residencia a un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción fiscal de salida (art. 5.1 c).

Se trata de causas tasadas, de manera tal que no caben otras. Bajo tal premisa se echa de menos que la transferencia temporal de activos no tenga, con carácter general, la consideración de supuesto de hecho inhibitorio de la tributación de salida.

La principal causa inhibitoria es la afectación de activos a un establecimiento permanente en sede de la jurisdicción de salida. La directiva no describe los hechos determinantes de la afectación, de manera tal que se aplicarán las normas de los Estados miembros, incluidos los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

2.1.3. La determinación de la base imponible

Cuando se presente alguno de los supuestos de hecho habilitantes y no concurra causa inhibitoria, el contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a *efectos fiscales* (art. 5.1).

Esta tributación debe aplicarse cualquiera que sea la jurisdicción fiscal de llegada, esto es, también frente a jurisdicciones fiscales de Estados terceros.

La directiva no regula la forma en cómo debe establecerse la tributación de salida. Los Estados miembros podrán definir la que estimen más pertinente, si bien deberán aplicarla a todas las entidades que sean contribuyentes del impuesto sobre sociedades y a los establecimientos permanentes. Así, cabe la tributación autónoma, pero también la incrustada en los impuestos que gravan la renta, entre otras.

La segunda opción, que es, seguramente, la que se halla implícitamente contemplada como la más idónea en la directiva antiabuso, tiene la ventaja de atemperar los efectos de la tributación de salida con cualesquiera incentivos fiscales que pudieran contenerse en dichos impuestos, al tiempo que resuelve la cuestión del tipo de gravamen. Una tributación de salida autónoma, desvinculada del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades o de aquel que recae sobre la renta de los establecimientos permanentes, no respondería al espíritu y finalidad de la directiva antiabuso.

Se entenderá por valor de mercado, *el importe por el que puede intercambiarse un activo o por el que pueden liquidarse las obligaciones recíprocas entre compradores y vendedores interesados independientes en una transacción directa* (art. 5.6).

Bajo tan alambicada fórmula no parece cobijarse nada diferente de la *comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances* a que se refiere el capítulo II de la Guía de precios

de transferencia de la OCDE, o del *valor que hubiera sido acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*, del artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La valoración por el valor de mercado se predica respecto de los *activos trasladados*. Están, por tanto, afectados todos los activos, cualquiera que sea su naturaleza o función en la empresa. En consecuencia, los tangibles, los intangibles y los financieros, ya pertenezcan al activo fijo o al corriente, y con independencia de que se hallen o no registrados en libros de contabilidad. Lo decisivo es que se trate de activos respecto de los que se haya producido el supuesto habilitante de la tributación de salida, sin estar amparados por un supuesto inhibitorio.

Así, el fondo de comercio generado por el propio contribuyente formará parte de la base imponible de la tributación de salida, cuando el traslado afecte a todo el patrimonio empresarial o a una parte del mismo constitutivo de rama de actividad respecto de la cual sea predicable tal fondo de comercio. Y lo propio cabe decir de las patentes y marcas creadas por la propia entidad que traslada su actividad empresarial, las cuales no necesariamente se hallarán contablemente registradas.

Cuando se trasladan varios activos, o la propia actividad, cabe preguntarse por la posibilidad de compensar plusvalías con minusvalías. La literalidad de la directiva no apoya la compensación, pero la fuerza expansiva del principio de capacidad económica sí parece hacerlo.

Y cuando se trasladan activos de aquellos cuyas plusvalías manifestadas a través de actos traslativos frente a terceros están exentas, la literalidad de la directiva también parece rechazar la exención. Así acontecería en España con las participaciones cualificadas en el sentido del artículo 21 de la Ley 27/2014. Sin embargo, la tributación de salida no debería gravar plusvalías latentes cuando las imputables a los mismos activos y efectivamente realizadas mediante transacciones con terceros no lo estarían.

En suma, la tributación de salida debe insertarse armónicamente en el sistema de imposición sobre la renta de las entidades jurídicas y de los establecimientos de la jurisdicción de salida, lo que exige que no recaiga sobre plusvalías latentes que, caso de ser efectivas, no estarían gravadas o lo estarían de manera más liviana.

Es cierto que esta conclusión podría ser puesta en cuestión, de una parte, en virtud del tenor literal de la directiva y, de otra, por razón del carácter de norma antiabuso que se predica de la tributación de salida, de manera tal que se esperaría que los Estados miembros llevaran tal régimen fiscal hasta sus últimos confines. Sin embargo, se estima que debe pesar más la adecuada integración de la tributación de salida en el sistema de imposición sobre la renta de las entidades jurídicas y de los establecimientos permanentes del respectivo Estado miembro.

Por otra parte, con ocasión de los hechos que dan lugar a la tributación de salida, los Estados miembros podrán regular situaciones que rebasen las previsiones de la directiva. Así, la integración en la base imponible de las rentas devengadas y diferidas o, en su caso, de los ajustes pendientes.

No obstante, debe observarse que ese efecto, en parte, se deriva de la propia directiva antiabuso, en la medida en que el minuendo para determinar la base imponible es el valor fiscal, y no el valor de adquisición.

2.1.4. Eliminación de la doble imposición

La tributación de salida provoca doble imposición cuando la jurisdicción fiscal de llegada no reconoce los valores asignados por la jurisdicción fiscal de salida. Se trata, como bien se ve, de un supuesto de doble imposición totalmente análogo a aquel que se produce cuando una jurisdicción fiscal asigna un valor a una operación entre partes vinculadas que la otra jurisdicción fiscal concernida no acepta.

El artículo 5.5 resuelve la cuestión, en el ámbito intracomunitario, imponiendo a la jurisdicción fiscal de llegada el valor asignado por la jurisdicción de salida, excepto si dicho valor no refleja el valor de mercado.

Bien se comprende que la excepción, en sí misma lógica, echa agua al vino de la solución. En efecto, si la jurisdicción fiscal de llegada rechaza el valor de mercado asignado por la jurisdicción fiscal de salida habrá doble imposición, en el importe no concurrente de los valores asignados por las referidas jurisdicciones fiscales. El remedio eficaz para solventar el conflicto es el arbitraje.

En la exposición de motivos de la directiva antiabuso, al tiempo que se afirma que es necesario permitir que el Estado receptor impugne el valor de los activos trasladados establecido por el Estado de salida cuando este valor no corresponda al de mercado, se indica que los Estados miembros podrán recurrir para ello a los mecanismos existentes de resolución de litigios.

Tras la aprobación de la Directiva 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, los contribuyentes afectados podrán acogerse a los procedimientos establecidos en la misma, los cuales pueden depurar un dictamen de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa de conflictos, que será vinculante para las autoridades fiscales competentes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.2 de dicha norma comunitaria.

Más allá de la discrepancia respecto del valor de mercado, susceptible de ser resuelta en la forma expuesta, la doble imposición también puede acontecer cuando la legislación de la jurisdicción fiscal de llegada no conceda efectos fiscales a ciertos elementos, como, por ejemplo, el fondo de comercio. En tal caso, si la jurisdicción fiscal de salida grava, habrá doble imposición, aunque no derivada de una discrepancia respecto del valor de mercado. Es dudoso que esa situación pueda ser calificada como *cuestión en litigio* en el sentido del artículo 1 de la Directiva 2017/1852.

En el ámbito extracomunitario, la directiva antiabuso no puede imponer el reconocimiento del valor de mercado a la jurisdicción fiscal de llegada, por carecer la Unión Europea de competencia respecto de los Estados terceros. En tal caso, la solución de la doble imposición deberá quedar

confiada, básicamente, a los procedimientos establecidos en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

2.2. LA PROTECCIÓN MÍNIMA

¿Pueden los Estados miembros exigir una imposición de salida más exigente que la prevista en la directiva antiabuso?

Del artículo 3 de la directiva antiabuso se desprende que los Estados miembros pueden establecer una tributación más exigente que la señalada en la misma, respecto de todas las materias contempladas, por tanto también en relación con la tributación de salida. Sin embargo, cuando la jurisdicción fiscal de llegada sea la de un Estado miembro o la de un Estado que sea parte del espacio económico europeo, necesariamente deberá respetar las previsiones concernientes al aplazamiento y pago.

¿Pueden los Estados miembros prescindir de la imposición de salida?

Si el objetivo de la regulación de la tributación de salida fuere, exclusivamente, asegurar su compatibilidad con el Derecho de la Unión, cabría la respuesta positiva. Sin embargo, el perfil de norma antiabuso de la tributación de salida desaconseja la respuesta positiva. Cuestión distinta es que, como se ha indicado anteriormente, cada Estado miembro transponga las normas relativas a la tributación de salida de manera congruente con su sistema de imposición. En este sentido, la exposición de motivos indica que *el derecho de gravamen debería definirse a nivel nacional*.

2.3. LA ADECUACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA AL DERECHO DE LA UNIÓN

En la exposición de motivos de la directiva antiabuso se dice que es necesario abordar, dentro de la Unión, la aplicación del impuesto de salida e ilustrar las condiciones para atenerse al Derecho de la Unión. En tales situaciones, *los contribuyentes deben tener el derecho a elegir entre el pago inmediato del importe evaluado del impuesto de salida o su pago aplazado, posiblemente con los intereses y una garantía, durante algunos años, liquidando su deuda fiscal mediante pagos fraccionados*.

A tal efecto, los apartados 2, 3 y 4 del artículo 5 contienen, cuando la jurisdicción fiscal de llegada sea la de un Estado miembro o la de un Estado que sea parte en el Acuerdo sobre el espacio económico europeo, en este segundo caso bajo condición de acuerdo de asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, las siguientes previsiones:

- Opción, a favor del contribuyente, de fraccionar el pago de la deuda de la tributación de salida a lo largo de cinco años.
- Opción, a favor de los Estados miembros, de exigir intereses de demora.
- Constitución de garantía, cuando exista un *riesgo demostrable y real de impago*.

El pago aplazado se interrumpe, debiendo hacerse frente al pago remanente, en caso de transmisión, traslado a país tercero sea de activos o residencia fiscal, quiebra o liquidación, y, en fin, incumplimiento del régimen de pagos fraccionados.

Ha de suponerse que el pago fraccionado, bajo las condiciones expuestas, cumple con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Sin embargo, es evidente que no se da el mismo trato al traslado puramente interno que al traslado intracomunitario. El mismo trato hubiera exigido, cuando menos, diferir el pago del impuesto sobre la plusvalía latente hasta el momento de la transmisión del activo, activos o actividad a terceros o, tratándose de activos amortizables, fraccionarlo a lo largo de los ejercicios en los que se practique la amortización sobre el valor de mercado asignado por la jurisdicción fiscal de salida.

3. LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA ESPAÑOLA

Las previsiones de la directiva antiabuso concernientes a la tributación de salida deben ser transpuestas al ordenamiento interno, a más tardar, el 31 de diciembre de 2019. Mientras tanto, se aplicarán las normas actualmente vigentes sobre tributación de salida, debiendo recordarse que aquella no afecta a las personas físicas.

3.1. TRIBUTACIÓN DE SALIDA DE LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La tributación de salida está regulada en el artículo 19.1 de la Ley 27/2014, a cuyo tenor, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de este, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en el territorio español de la mencionada entidad.

3.1.1. **Ámbito de la tributación de salida**

El traslado de la residencia al extranjero es el único supuesto habilitante de la tributación de salida, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 de la Ley 27/2014. Por tanto, el traslado de activos y actividades al extranjero para su afectación a un establecimiento permanente no determina la tributación de salida, a diferencia de lo establecido en la directiva antiabuso.

El traslado de la residencia acontece cuando en la entidad ya no concurre ninguna de las circunstancias que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.1 de la Ley 27/2014, determinan la residencia en territorio español, sin perjuicio de lo que estableciere el convenio bilateral para eliminar la doble imposición que fuere aplicable.

Así, el traslado del domicilio social, permaneciendo la sede de dirección efectiva en territorio español, no determina el traslado de la residencia, como tampoco lo hace el traslado de la sede de dirección efectiva, permaneciendo el domicilio social. El traslado del domicilio social solo es posible si el Estado extranjero permite el mantenimiento de la personalidad jurídica de la entidad (art. 93 de la Ley 3/2009).

En consecuencia, el traslado de la residencia a otra jurisdicción fiscal quedará constreñido al caso en que sea aplicable un convenio bilateral para eliminar la doble imposición que atienda a la sede de dirección efectiva¹³ o a otra causa material explicitada en un acuerdo amistoso entre las jurisdicciones fiscales concernidas, o al caso en que la legislación mercantil de la jurisdicción fiscal de llegada permita la continuidad de la personalidad jurídica alcanzada conforme a las leyes españolas y a ella se traslade el domicilio social y la sede de dirección efectiva.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, ante un traslado del domicilio social a Luxemburgo, ha entendido que *en la medida en que la inscripción de la entidad consultante es cancelada del Registro Mercantil español, la sociedad se inscribe en el Registro Mercantil del Estado de destino (Luxemburgo) y queda sometida a la legislación mercantil luxemburguesa, tras adaptarse a la correspondiente forma societaria («société à responsabilité limitée»), se produce un cambio en la «lex societatis» aplicable a la sociedad consultante y, con ello, la pérdida de toda conexión con el ordenamiento jurídico español (incluido el cierre de la hoja registral de la entidad consultante en el Registro Mercantil español), debe entenderse que deja de ser una entidad constituida conforme a la legislación española, perdiendo, por tanto, su condición de residente fiscal en territorio español, en la medida en que no cumplirá ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 8.1 del TRLIS, previamente transcrito (Consulta V2477/2012, de 18 de diciembre –NFC046087–).*

Fuera de los supuestos, para trasladar la residencia a otra jurisdicción fiscal, deberá procederse a la disolución de la entidad, excepto si la misma se trata de una sociedad anónima europea.

La tributación de salida acarrea la tributación de las plusvalías latentes en los activos que no queden afectos a un establecimiento permanente, en tanto que la disolución determina la tributación de las plusvalías latentes en todos los activos de la entidad disuelta, en los términos previstos en el artículo 17.4 y 5 de la Ley 27/2014, esto es, por referencia a su valor de mercado.

El traslado de residencia también determina la conclusión del periodo impositivo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.2 b) de la Ley 27/2014. Este periodo impositivo será el último, y de aquí que se plantee la cuestión del tratamiento que han de recibir las situaciones fiscales que hubieran podido surtir efecto en periodos impositivos sucesivos, pero la Ley 27/2014 no la aborda.

¹³ Convenio hispano-alemán. Artículo 4.3. «Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se la considerará residente exclusivamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva».

Como quiera que el cambio de residencia determina la desaparición de un contribuyente, al modo en como acontece con la disolución y extinción, parece pertinente aplicar los mismos criterios. Sucede, sin embargo, que tales criterios no están explicitados, sino que han venido siendo conformados por vía de interpretación. La transposición del artículo 5 de la directiva antiabuso podría ser aprovechada para regular esta materia.

En fin, tratándose de una sociedad anónima europea, el artículo 76.7 de la Ley 27/2014 aplica, opcionalmente, el régimen de diferimiento propio de las operaciones de fusión y asimiladas, a las *operaciones de cambio de domicilio social... respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en territorio español.*

3.1.2. Determinación de la renta gravable

El efecto propio de la tributación de salida es determinar una renta por diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales de la entidad que traslada su residencia a otra jurisdicción fiscal. Esa renta podrá ser positiva o negativa.

El valor de mercado es el descrito en el artículo 18 de la Ley 27/2014, esto es, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

La Ley 27/2014 no define el valor fiscal, por más que se refiera al mismo en un ramillete de artículos. Del artículo 20 de la Ley 27/2014, se desprende que el valor fiscal se define por contraposición al valor contable. Así acontece, por ejemplo, en el caso de activos que hayan disfrutado de libertad de amortización o, inversamente, de aquellos otros cuya amortización contable ha sido superior a la fiscalmente deducible. Los ejemplos podrían multiplicarse, y los casos no son infrecuentes, habida cuenta del rechazo del deterioro como partida fiscalmente deducible, respecto de la mayor parte de los activos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.2 de la Ley 27/2014.

En consecuencia, la renta determinada por diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal está compuesta, potencialmente, por dos partidas, a saber, la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal y la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable. De esta manera, la tributación de salida no solo incorpora a la base imponible las plusvalías latentes, sino también las diferencias entre las valoraciones contable y fiscal acaecidas en periodos impositivos precedentes. Este efecto también se produce en la directiva antiabuso, por cuanto la misma se refiere al valor *a efectos fiscales*.

Bajo la literatura del artículo 19.1 de la Ley 27/2014 caben también los activos propiedad de la entidad no registrados contablemente, como pueden ser el fondo de comercio y otros intangibles creados por la empresa en el ejercicio de su actividad mercantil. En este caso el valor fiscal será nulo y, por tanto, se integrará en la base imponible el valor de mercado de esos activos. Y también caben las rentas imputables a toda clase de instrumentos de patrimonio, entre ellos las participa-

ciones cuyas rentas, positivas o negativas, derivadas de su transmisión, no se integran en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.3 de la Ley 27/2014 pues, de una parte, el artículo 19.1 no hace salvedad alguna respecto de estas participaciones y, de otra, el artículo 21.3 no se refiere a la renta derivada de la tributación de salida para cobijarla bajo su régimen, a diferencia de lo que acontece respecto de otros supuestos especiales que sí son expresamente mencionados, cual es el caso de la liquidación, la separación del socio, la reducción de capital, la fusión y otras operaciones de reestructuración.

Sin embargo, como quiera que la tributación de salida no es un impuesto sino una norma reguladora de la formación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, parece lógico entender que debe guardar armonía con las restantes normas que regulan dicha formación, de manera tal que, no integrándose en la base imponible las rentas, positivas y negativas, derivadas de la transmisión de ciertas participaciones significativas en el sentido del artículo 21.3, tales rentas también quedarán al margen de la tributación de salida.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, ante un caso de traslado de la residencia fiscal, ha indicado que *la pérdida de la residencia fiscal en España, determinará la aplicación de lo dispuesto en los artículos 19.1 y 27.2 de la LIS antes citados, sin perjuicio de que la renta generada en las participaciones de A pudiera tener derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIS...* (Consulta V0928/2015, de 25 de marzo –NFC054144–), y ello porque *aun cuando no se produce una auténtica transmisión a terceros de las participaciones poseídas, su tratamiento fiscal debe aplicarse igualmente al traslado de residencia fiscal al extranjero de la entidad consultante, teniendo en cuenta que el artículo 17.1 del TRLIS pretende preservar en territorio español la capacidad de gravar las rentas latentes que se han generado durante el tiempo en que la entidad consultante ha sido residente fiscal en España, localizando en territorio español la tributación efectiva de aquellas rentas derivadas de la transmisión futura de dichas participaciones y que se haya generado durante el periodo de tiempo en que la entidad H ha sido residente fiscal en España* (Consulta V2477/2012, de 18 de diciembre –NFC046087–). En esta misma línea, el centro directivo ha indicado que *en la medida en que las participaciones en las entidades no residentes en territorio español que no quedan afectas a un establecimiento permanente cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS, las rentas generadas como consecuencia del traslado de residencia fiscal de la entidad A tendrán derecho a la aplicación del régimen de exención allí regulado* (Consulta V3879/2015, de 4 de diciembre –NFC057446–).

Esa armonía lleva, igualmente, a entender que serán de aplicación todas las reglas relativas a la determinación de la renta derivada de la transmisión de las participaciones. Particular interés reviste, en este punto, el tratamiento que debe recibir el deterioro inherente a las acciones y participaciones de la entidad que traslada su residencia, en cuanto hubiere sido fiscalmente deducible.

El apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, después de establecer que *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 impuesto sobre sociedades 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, añada que 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.

La Dirección General de Tributos ha entendido que *tal y como se señala en el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en el caso de transmisión de la participación, las cantidades pendientes de revertir se integrarán en la base imponible, con el límite de la renta positiva obtenida en la transmisión. Ello significa que no se deberán revertir cantidades adicionales con posterioridad a dicha transmisión en relación con la participación transmitida* (Consulta V0155/2017, de 24 de enero –NFC063772–).

La reversión apodíctica por quintas partes de los deterioros fiscalmente deducibles, regulada en la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, queda así sujeta, definitivamente, al límite de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación. Si este mismo efecto hubiera de predicarse respecto del traslado de la residencia, como así lo sugiere el criterio de armonía, podría haberse suscitado un aliciente para ejecutar el traslado de la residencia a otra jurisdicción fiscal, a los efectos de aprovechar el aludido límite a la reversión. Es cierto, sin embargo, que el traslado de la residencia no puede realizarse mediante actos puramente formales, pues se requiere el desplazamiento de la sede de dirección efectiva, de manera tal que un traslado oportunista probablemente no cumpliría tal requerimiento.

En fin, por la misma razón de armonía, también se aplicará la exención relativa a las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente, respecto de la renta positiva inherente a los activos afectos a un establecimiento permanente de la entidad que traslada su residencia. En este sentido, la Dirección General de Tributos, en un caso de traslado de la residencia a Portugal, ha precisado que *en la medida en la que las actividades desarrolladas en Portugal constituyan un establecimiento permanente con arreglo a lo establecido en el convenio con dicho país, se entenderán cumplidos los requisitos para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.3 de la LIS* (Consulta V3538/2016, de 27 de julio –NFC061539–).

Tras el Real Decreto-Ley 3/2016, ha de matizarse que las rentas positivas estarán exentas y las rentas negativas no se integrarán en la base imponible.

3.1.3. Inhibición de la tributación de salida

Inhíbe la tributación de salida la afectación de los elementos patrimoniales *a un establecimiento permanente situado en territorio español* de la entidad que ha trasladado su residencia. Se trata, como bien se ve, de la misma causa inhibitoria prevista en la directiva antiabuso.

El artículo 16.1 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR) establece que se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento

permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto y que, tratándose de instrumentos de patrimonio, la afectación requiere que el establecimiento permanente esté formalizado mediante sucursal registrada en el Registro Mercantil, así como su inscripción en los registros contables de la misma.

La inhibición de la tributación de salida implica la continuidad de los valores fiscales de los activos afectos al establecimiento permanente, así como de las situaciones fiscales pendientes conectadas a los mismos o a la actividad a la que se vinculan. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha indicado que *dado que el cambio de domicilio social supone la continuidad de la personalidad jurídica de dicha entidad y que el artículo 18.2 del TRLIRNR permite a los establecimientos permanentes compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con el artículo 25 del TRLIS, dichas bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas obtenidas por ese establecimiento permanente en los periodos impositivos que resten para completar el plazo que establece dicho artículo* (Consulta V1347/2009, de 9 de junio –NFC033693–).

3.1.4. Incidencia en los socios

El traslado de la residencia no implica, respecto de los socios, ya sean personas físicas o entidades, efecto directo alguno, por cuanto la entidad que efectúa el traslado mantiene la personalidad jurídica. Simplemente, dichos socios han pasado a serlo de una entidad no residente en territorio español.

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha señalado que, *en relación con la tributación de los socios de la consultante, tratándose de socios no residentes, ya sean personas físicas o jurídicas, dado que el cambio de domicilio social y fiscal supone la continuidad de la personalidad jurídica, el mero hecho del traslado no implica, para los socios no residentes, la generación de renta gravable alguna. Ahora bien, si como consecuencia de dicho traslado se produjese alguna alteración en la composición del accionariado no residente de la sociedad, si que se generaría una alteración patrimonial que debería ser gravada conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de no residentes y a los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España que, en su caso, resultasen de aplicación. Del mismo modo, tampoco se producirá renta alguna, en sede de los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en España, en la medida en que el traslado del domicilio social y fiscal de España a USA no supone alteración patrimonial alguna en sede de los socios por lo que la tributación no se producirá en tanto no se produzca dicha alteración patrimonial. En caso de transmitir las correspondientes participaciones en la sociedad consultante (residente en USA), los socios personas jurídicas, residentes en España, podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 21.2 del TRLIS, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto* (Consulta V1347/2009, de 9 de junio –NFC033693–).

Este criterio se ha mantenido en contestaciones posteriores a la reforma fiscal de 2014, de manera tal que *en términos generales debe concluirse que el traslado de domicilio social al extranjero, en la medida en que se mantenga la personalidad jurídica de la sociedad y no se altere el porcentaje de participación del socio, no conlleva ganancias o pérdidas patrimoniales en el socio, al establecer*

el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que «Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos». (Consulta V3538/2016, de 27 de julio –NFC061539–)

Sin embargo, el traslado de residencia sí tiene consecuencias mediatas para los socios.

Los socios no residentes en territorio español pierden el punto de conexión con la jurisdicción fiscal española, ya que pasan a ser socios de una entidad no residente en territorio español, por más que la misma pueda tener en dicho territorio un establecimiento permanente, sin que tal desconexión implique tributación alguna, como así lo ha puesto de relieve, según se ha visto, la Dirección General de Tributos. No obstante, la conexión no se pierde respecto de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en la entidad no residente *cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español* (art. 13.1 i).3.º TRLIRNR).

Los socios, personas jurídicas, residentes en territorio español, se verán eventualmente afectados, en relación con los dividendos futuros y rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación, por causa del requisito de tributación de la entidad no residente a un tipo nominal no inferior al 10%, del artículo 21.1 b) de la Ley 27/2014.

No así los socios, personas físicas, residentes en territorio español, ya que el régimen fiscal de los dividendos y las plusvalías de los instrumentos de patrimonio emitidos por entidades no residentes es exactamente igual al de los emitidos por entidades residentes, cualquiera que sea el régimen fiscal de aquellas.

Cuestión distinta, aun cuando ligada con la precedente, es si el cambio de domicilio fiscal puede ser determinante de rentas negativas a integrar en los socios, personas jurídicas, de la entidad que ha trasladado su residencia, por aplicación de lo previsto en el artículo 21.8 de la Ley 27/2014. La respuesta ha de ser negativa, por cuanto, de una parte, dicho precepto solo se refiere a la extinción, sin mencionar el cambio de residencia, y de otra, porque el cambio de residencia no determina, para los socios, una mutación de su situación respecto del objeto y finalidad del cómputo de rentas negativas regulado en el artículo 21.6 y 8 de la Ley 27/2014.

La entidad que traslada su residencia deja de formar parte del grupo fiscal, con efectos del propio periodo impositivo en el que se produzca el traslado, por cuanto, al no ser residente en territorio español no puede formar parte de aquel (arts. 58.1 y 59 de la Ley 27/2014), sin perjuicio de que, eventualmente, pudiera conservar la cualidad de entidad dominante, en los términos del artículo 58.2 a) de la Ley 27/2014. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha interpretado que *la entidad A, aun cuando traslade su residencia fiscal al extranjero, sigue conservando la condición de entidad dominante, de manera que dicho traslado no supone la extinción del grupo fiscal, con*

independencia de la necesidad de comunicar a la Administración tributaria la variación en la composición del grupo fiscal, que estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos para ello conforme a lo expuesto. No resulta procedente, por tanto, el análisis de efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal previstos en el artículo 74 de la LIS. No obstante, como consecuencia de la finalización del periodo impositivo de la entidad A con ocasión del traslado de residencia fiscal, deberá producirse la finalización del periodo impositivo del grupo fiscal (Consulta V3879/2015, de 4 de diciembre –NFC057446–).

3.1.5. Adecuación al Derecho de la Unión Europea

La adecuación al Derecho de la Unión Europea se pretende alcanzar mediante el aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a la tributación de salida *hasta la fecha de transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados*, si bien cabe entender que también el desplazamiento de los activos, de la actividad o de la residencia fiscal a país tercero suspende el aplazamiento, en cuanto su fundamento es la presencia de un Estado miembro de la Unión Europea o del espacio económico europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Con todo, la norma de adecuación española es más flexible que la prevista en la directiva antiabuso y, probablemente, más cercana a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en cuanto produce un resultado más próximo al que se deriva del cambio puramente interior de la residencia fiscal, esto es, la tributación nula.

El aplazamiento conlleva la exigencia de intereses de demora y la constitución de garantías, en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

La excepcionalidad propia de la tributación de salida, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aconseja que en la constitución de garantías se tome en consideración lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 82.1 de la Ley General Tributaria, de manera tal que los bienes y derechos del propio patrimonio empresarial pudieran respaldar la garantía.

Los intereses de demora, aun cuando permitidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es lo cierto que perturban el cambio de residencia fiscal entre Estados miembros y, por ende, el ejercicio del derecho de establecimiento, excepto si, tratándose de activos amortizables, el Estado miembro de llegada reconoce, a efectos fiscales, los valores asignados por el Estado miembro de salida, esto es, España. En este sentido, hubiera sido deseable supeditar la liquidación de intereses de demora a dicho reconocimiento. Ciertamente, la directiva antiabuso también establece la exigencia de intereses, pero prevé el referido reconocimiento de valores.

Cuando el elemento patrimonial es transmitido a un tercero, la deuda tributaria aplazada debe ser ingresada y ello aun cuando la plusvalía puesta de manifiesto en esa transmisión sea inferior a la calculada en relación con la tributación de salida o incluso cuando lo obtenido hubiere sido una minusvalía. En los dos casos, y bajo la hipótesis de que el valor de mercado haya sido acep-

tado por la jurisdicción fiscal de llegada, se generará una renta negativa medida en la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de mercado en la salida que, se supone, tendrá efecto en el impuesto sobre sociedades correspondiente.

Es, pues, relevante, a los efectos de evitar los excesos de imposición, que no existan divergencias en punto al importe del valor de mercado.

Ya se vio anteriormente que la Directiva 2017/1852 era aplicable para alcanzar tal finalidad, por cuanto la regulación que de la tributación de salida se efectúa en el artículo 5 de la Directiva 2016/1164 incluye un acuerdo de eliminación de la doble imposición, en el sentido del artículo 1 de aquella, pues no otra finalidad tiene la aceptación del valor de mercado por parte de la jurisdicción fiscal comunitaria de llegada prevista en el apartado 5 de dicho artículo.

Cuando la tributación de salida se fundamenta exclusivamente en la normativa interna, no puede llegarse a la misma conclusión. En efecto, en este caso no existe el respaldo de *los acuerdos o convenios por los que se dispone la eliminación de la doble imposición*. No obstante, si se entendiere la tributación de salida a modo de caso específico de la relación entre empresas vinculadas, en el sentido del artículo 4 del Convenio 90/436/CEE, sería aplicable el procedimiento que en el mismo se establece para evitar las divergencias en relación con el valor de mercado.

3.1.6. Régimen de la tributación de llegada

A raíz de la transposición de la directiva antiabuso, el valor de mercado otorgado por una jurisdicción fiscal de salida comunitaria tendrá la consideración de valor fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades. Más allá de este aspecto, que se concretará con la futura transposición, nada se regula en el impuesto sobre sociedades. Sin embargo, es lo cierto que los supuestos de traslado de la residencia a territorio español no son anecdóticos. Es útil, por tanto, bosquejar los efectos fiscales básicos inherentes a la inmigración de entidades.

Habida cuenta de que el resultado contable es el elemento nuclear de la base imponible, la primera aproximación a la materia debe ser la proporcionada por las normas contables¹⁴.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), sobre la base de lo establecido en el artículo 309 del Reglamento del Registro Mercantil, ha entendido que la entidad debe depositar sus cuentas anuales traducidas a criterios contables españoles, teniendo como contrapartida las operaciones contables precisas al efecto *una cuenta de reservas*. Bajo este criterio, los cargos y abonos a esa cuenta de reservas deberían integrarse en la base imponible correspondiente al periodo impositivo en el que los mismos se realizan, esto es, el primero a consecuencia del traslado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.3 de la Ley 27/2014. Sin embargo, como seguidamente se expone, no es este el criterio de la Dirección General de Tributos.

¹⁴ BOICAC 69/marzo 2007 (Consulta 1 –NFC025102–).

La Dirección General de Tributos ha interpretado *que dado que según establece el artículo 10.3 de la LIS la base imponible se obtiene corrigiendo el resultado contable por la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, y que la misma no contiene precepto alguno que establezca reglas especiales de determinación de rentas como consecuencia de traslado de residencia del extranjero al territorio español, dicho traslado no determina por sí mismo la generación de rentas a efectos de su integración en la base imponible del impuesto sobre sociedades ni del impuesto sobre la renta de no residentes... En tal caso, el periodo impositivo de las sociedades C y E coincidirá con su ejercicio económico, que no podrá exceder de doce meses, de acuerdo con el artículo 24 de la LIS, devengándose el impuesto sobre sociedades el último día de su periodo impositivo y estando sometida a tributación la totalidad de las rentas del periodo, con independencia del lugar donde se hubieran producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, sin perjuicio de que, en su caso, fueran de aplicación los preceptos de la LIS que procedan al objeto de evitar supuestos de doble imposición, tanto interna como internacional, sobre las rentas integradas en su base imponible*¹⁵.

De los criterios del ICAC y de la Dirección General de Tributos, se derivan las siguientes conclusiones:

- Los cargos y abonos a cuentas de reservas, necesarios para traducir las cuentas anuales a los criterios contables españoles, carecen de efectos fiscales, de manera tal que no incidirán en la base imponible del impuesto sobre sociedades.
- Por aplicación del principio valorativo del precio o valor de adquisición, las plusvalías latentes en los activos no aflorarán con ocasión de la traducción de las cuentas anuales a criterios contables españoles. Será con ocasión de su transmisión a terceros cuando luzcan en contabilidad y deban integrarse en la base imponible, sin perjuicio de la exención de los artículos 21 y 22 de la Ley 27/2014.
- El primer periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico, estando sujetas la totalidad de las rentas obtenidas durante el mismo.

Bien se comprende que los criterios precedentes conducen a la doble imposición si la jurisdicción fiscal de salida aplica la tributación de salida. También a la desimposición si los abonos a reservas se corresponden con partidas de gastos que fueron fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades de la jurisdicción fiscal de salida, a menos que se practiquen, por vía de analogía, los ajustes previstos en el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014, lo que parece más bien dudoso.

En fin, se constata un vacío normativo que con ocasión de la transposición de la directiva antiabuso sería oportuno colmar.

¹⁵ Consultas V0085/2000, de 9 de octubre (NFC067333); V0106/2008, de 18 de enero (NFC028383); V1555/2012, de 18 de julio (NFC045052); V2137/2013, de 27 de junio (NFC048400).

3.2. TRIBUTACIÓN DE SALIDA DE LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

3.2.1. Ámbito de la tributación de salida

La tributación de salida afecta a los contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes, que tributan por razón de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, por causa del traslado al extranjero de activos afectos al mismo.

La misma tributación corresponde en caso de cese de actividad del establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.5 a) del TRLIRNR, supuesto que solamente puede ser reconducido a la tributación de salida si la actividad es continuada en sede de la entidad no residente titular del establecimiento permanente o en sede de otro establecimiento permanente propiedad de la misma ubicado en el extranjero.

Más, en rigor, antes que a la tributación de salida, este supuesto responde a la misma lógica que la de la imposición de las plusvalías latentes en los activos de una entidad que se extingue.

3.2.2. Determinación de la base imponible

El artículo 18.5 a) y b) del TRLIRNR ordena integrar en la base imponible *la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable* de los elementos patrimoniales afectados al establecimiento permanente.

A diferencia de la regulación prevista en el impuesto sobre sociedades y en la directiva anti-abuso, el valor que opera como minuendo no es el fiscal sino el contable, sin que exista para ello una razón convincente, habida cuenta de que la base imponible del establecimiento permanente se determina *con arreglo a las disposiciones del régimen general del impuesto sobre sociedades* (art. 18.1 TRLIRNR). Esta remisión extiende a la tributación de salida del impuesto sobre la renta de no residentes los problemas, y las soluciones, relativas a la tributación de salida del impuesto sobre sociedades.

No obstante, debido a las propias circunstancias que determinan la presencia de un establecimiento permanente, la inclusión en la base imponible de un fondo de comercio no contabilizado, en cuanto generado por la actividad económica desplegada por el establecimiento permanente, solo procede en caso de un traslado de activos y actividad, que será continuada por la casa central, sea por sí misma o a través de otro establecimiento permanente.

3.2.3. Adecuación al Derecho de la Unión Europea

La adecuación al Derecho de la Unión Europea se regula de la manera en como lo hace la Ley 27/2014.

3.3. TRIBUTACIÓN DE SALIDA DE LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La Ley 35/2006 dedica a la tributación de salida los artículos 14.3 y 95 bis, este último introducido por la Ley 26/2014.

En los dos artículos, el hecho determinante de la tributación de salida es el traslado de la residencia al extranjero. Por tanto, el hecho de partida es la residencia en territorio español, en los términos previstos en los artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, y el hecho final es la pérdida de la residencia en territorio español, igualmente en dichos términos, sin perjuicio de la aplicación preferente, a estos efectos, del convenio bilateral para eliminar la doble imposición que corresponda.

3.3.1. Tributación sobre las rentas pendientes de imputación

El artículo 14.3 ordena integrar en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse todas *las rentas pendientes de imputación*. Se trata de rentas que están perfectamente determinadas y que pudieron ser imputadas en un periodo impositivo precedente, pero que no lo fueron porque el contribuyente ejercitó una opción para imputarlas en otro u otros posteriores. El caso típico son las operaciones a plazo del artículo 14.2 d) de la Ley 35/2006. En este supuesto, las rentas diferidas se integrarán en la base imponible, en la forma expuesta. Otros casos son los contemplados en el artículo 14.2 c), g), i) y j).

Cuando la nueva residencia fiscal se ubique en un Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente puede optar por imputar las rentas pendientes en la forma en como lo hubiera hecho en caso de no haber trasladado su residencia, a cuyo efecto deberá presentar una autoliquidación complementaria de la última presentada o que debió presentarse, sin exigencia de garantías ni de intereses de demora, dentro del plazo de declaración que hubiera correspondido caso de no haber trasladado su residencia.

Nótese que la regulación descrita equipara totalmente la situación tributaria del contribuyente que traslada su residencia a un Estado miembro con la de aquel otro que permanece en territorio español y que traslada su domicilio. Esta equiparación respeta escrupulosamente tanto la letra como el espíritu de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

3.3.2. Tributación sobre las plusvalías latentes

El artículo 95 bis grava las plusvalías latentes en las participaciones significativas propiedad del contribuyente que cambia su residencia fiscal, siempre que el mismo hubiera tenido tal condición *al menos diez de los quince periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto*. Habrá de estarse, a estos efectos, a las reglas previstas en los artículos 8, 9 y 10 de la Ley 35/2006, determinantes de la condición de contribuyente.

3.3.2.1. Elementos de la tributación sobre las plusvalías latentes

La tributación de salida del artículo 95 bis no recae sobre todo tipo de activos, sino exclusivamente sobre acciones y participaciones significativas. Tienen esta condición:

- Las acciones y participaciones, incluidas las relativas a instituciones de inversión colectiva, cuyo valor de mercado conjunto en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por última vez exceda de 4 millones de euros.
- Las acciones y participaciones que representen una participación porcentual superior al 25 %, siempre que el valor de mercado, referido a cada entidad participada, exceda de 1 millón de euros. Estas acciones o participaciones no se acumularán a las del supuesto anterior, a los efectos de calcular el límite de los 4 millones de euros.

La tributación de salida solamente recae sobre las plusvalías latentes de determinadas acciones o participaciones, cualquiera que sea el lugar de la constitución, domicilio o residencia de la entidad emisora.

Todos los demás activos no la motivan, incluso los de carácter mobiliario, tales como obras pictóricas de arte, antigüedades, oro y otros objetos de valor. Tampoco los activos financieros no calificables de acciones o participaciones, incluidas las relativas a las instituciones de inversión colectiva.

Bajo el concepto de acciones o participaciones caben todos los derechos, cualquiera que sea su forma de representación, *representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades*, de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 95 bis. El término *entidades* rebasa el de sociedades, de manera tal que aquel comprende, además, todos aquellos centros de imputación de normas jurídicas que, aun carentes de personalidad jurídica, ostentan la titularidad de unos activos determinante de la configuración de fondos propios en los que participa el contribuyente.

En fin, a efectos de la tributación de salida, tienen la consideración de participación en instituciones de inversión colectiva no solo las emitidas por las reguladas en la Ley 35/2003 o las amparadas por la Directiva 2009/65/CE, sino cualesquiera otras, con independencia del lugar de su constitución, pues el artículo 95 bis se refiere a las *acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva*, sin más.

El valor de mercado se determina mediante un conjunto de reglas similares a las previstas en el artículo 37 de la Ley 35/2006, para calcular las ganancias patrimoniales de acciones y participaciones, si bien diseñadas para fijar un valor a *la fecha de devengo del último periodo impositivo* de declaración.

Enfrentando ese valor de mercado al valor de adquisición, queda determinada la *ganancia patrimonial positiva*, en el sentido del artículo 95 bis.1. Se trata, como bien se ve, de una ganancia

patrimonial que no deriva de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente. El valor de adquisición deberá ser, en su caso, corregido por aplicación de las normas generales, cual es el supuesto, entre otros, del denominado valor de titularidad inherente a la tributación en régimen de transparencia fiscal internacional.

El artículo 95 bis alude a las ganancias patrimoniales, pero no a las pérdidas patrimoniales. En el mismo sentido, se refiere a las diferencias positivas, pero no a las negativas. Puesto que en la Ley 35/2006 se distingue perfectamente entre ganancias y pérdidas patrimoniales, tanto en concepto como en importe, de acuerdo con lo previsto, respectivamente, en los artículos 33 y 34, habrá de entenderse que la tributación de salida contempla las ganancias patrimoniales, pero no las pérdidas. Si esta interpretación es correcta, se notará la disonancia entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades.

La ganancia patrimonial inherente a la tributación de salida se califica como renta del ahorro del artículo 46 b) de la Ley 35/2006.

Pudiera acontecer que el obligado tributario adquiriera de nuevo la condición de contribuyente por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de acuerdo con las normas previstas en los artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones afectadas por la tributación de salida. En tal caso, *podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales... devengándose interés de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago*, de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 95 bis.

La regla precedente se aplica cualquiera que fuere el lapso de tiempo que mediare entre la pérdida de la condición de contribuyente y su posterior adquisición.

En función del lugar de la nueva residencia, junto al que podría denominarse régimen general, que es el relatado en los párrafos precedentes, cabe distinguir otros cuatro regímenes, a saber, el traslado laboral a no paraíso fiscal, el traslado a país con convenio bilateral para eliminar la doble imposición, el traslado a un Estado miembro de la Unión Europea o del espacio económico europeo y el traslado a un paraíso fiscal.

3.3.2.2. *Adecuación al Derecho de la Unión Europea (apartado 6 del art. 95 bis)*

El régimen por traslado de la residencia a un Estado miembro de la Unión Europea o del espacio económico europeo con el que medie un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, es optativo.

En este régimen, la deuda tributaria inherente a la ganancia patrimonial, calculada de acuerdo con las reglas del régimen general, no debe autoliquidarse, ni la Administración tributaria de-

berá liquidarla. En consecuencia, no habrá obligación de satisfacer intereses de demora. Tampoco de prestar garantías.

Incumbe al contribuyente, además de ejercitar la opción, comunicar a la Administración tributaria la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, lo que, ciertamente, le obliga a realizar la operación de valoración de acuerdo con las reglas establecidas al efecto en el apartado 3 del artículo 95 bis, el lugar del domicilio al que se ha trasladado, sus posteriores variaciones y, finalmente, el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

Bajo el cumplimiento de las cargas enumeradas, la ganancia patrimonial inherente a la tributación de salida únicamente se liquidará si, dentro de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse, se transmiten las acciones o participaciones por actos *inter vivos* o se pierde la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del espacio económico europeo.

Una vez transcurridos los diez ejercicios, la ganancia patrimonial imputable a la salida no podrá liquidarse. En este sentido, antes que proteger el derecho a la liquidación de las plusvalías generadas durante la estancia del contribuyente en territorio español, la tributación de salida parece, más bien, combatir los cambios oportunistas de residencia.

La ganancia patrimonial que se sujeta a tributación es la determinada con ocasión del cambio de domicilio, no la habida efectivamente por causa de la transmisión por actos *inter vivos*. No obstante, esa ganancia patrimonial *se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones* computado a efectos de la ganancia patrimonial de salida y el valor de transmisión de las mismas. Por consiguiente, si la transmisión se realiza por un valor superior al valor de mercado de salida, la ganancia patrimonial que se grava es menor que la efectivamente habida, pero si la transmisión se realiza por un valor inferior a dicho valor de mercado, la ganancia patrimonial que se grava será igual a la efectiva, en el bien entendido que no se está gravando la ganancia patrimonial efectiva sino la imputable a la tributación de salida, si bien calculada en la forma expuesta.

Bien se ve que el régimen descrito difiere apreciablemente del establecido en el artículo 19.1 de la Ley 27/2014, para los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. En efecto, aun cuando los dos tienen en común que las plusvalías latentes no determinan una tributación con pago inmediato de la deuda tributaria, sino que la misma queda pospuesta hasta el momento de la transmisión a terceros de los activos portadores de aquellas, difieren en lo concerniente a intereses de demora y prestación de garantías, así como en el límite temporal de la referida transmisión. En la Ley 27/2014 hay un aplazamiento automático de la deuda tributaria, en tanto que en la Ley 35/2006 el ingreso de la deuda tributaria se supedita a una condición futura e incierta, temporalmente limitada, y de ahí el distinto régimen de los intereses y garantías.

Las previsiones del artículo 95 bis de la Ley 35/2006 procuran una tributación exactamente igual al cambio del domicilio puramente local, salvedad hecha de las cargas que deben cum-

plirse para disfrutar del mismo. En este sentido, se adecua perfectamente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

3.3.2.3. *Concurrencia de un convenio bilateral para eliminar la doble imposición (apartado 4 del art. 95 bis)*

Cuando el convenio contiene cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, el ingreso de la deuda tributaria correspondiente a la tributación de salida quedará automáticamente aplazado por un periodo de cinco ejercicios. Ese periodo podrá prorrogarse por otros cinco más para el caso de desplazamientos por motivos laborales, a solicitud del contribuyente, debiendo probarse la existencia de circunstancias que justifiquen ese desplazamiento temporal más prolongado.

El aplazamiento devenga interés de demora en los términos previstos en la Ley General Tributaria, y motiva la constitución de garantías, si bien las mismas podrán recaer sobre los activos afectados por la tributación de salida.

La deuda tributaria aplazada quedará extinguida cuando, dentro de los plazos señalados, el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente.

3.3.2.4. *Concurrencia de un paraíso fiscal (apartado 7 del art. 95 bis)*

El apartado 7 del artículo 95 bis establece las reglas precisas para adaptar la tributación de salida a lo previsto en el artículo 8.2 de la Ley 35/2006, en relación con las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, en cuya virtud dichas personas físicas *no pierden la condición de contribuyentes... en el periodo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.*

En tal caso, las ganancias patrimoniales sujetas a la tributación de salida *se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español*, al cual, además, se referirá el valor de mercado (apartado 7 a) del art. 95 bis).

En virtud de esta regla, el traslado de la residencia a un paraíso fiscal, a efectos de la tributación de salida, se produce en el periodo impositivo en el que se acredite la nueva residencia. En efecto, la persona física en cuestión ya no tiene la residencia en territorio español, y de ahí que se devengue la tributación de salida, aun cuando mantenga la condición de contribuyente en los términos antes señalados.

Justamente por ello, la letra b) del apartado 7 del artículo 95 bis determina que, en caso de transmisión de las acciones y participaciones afectadas por la tributación de salida en un periodo impositivo en el que el contribuyente mantenga tal condición, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente, *se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las*

acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo, esto es, la ganancia patrimonial propia de la tributación de salida.

4. LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA EN LAS OPERACIONES DE FUSIÓN Y ASIMILADAS

4.1. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES Y OPERACIONES ASIMILADAS CON LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA

Las operaciones de fusión y asimiladas dan lugar a una transmisión de activos y pasivos y, consecuentemente, se puede entender que las plusvalías inherentes a los activos transmitidos, o a las acciones canjeadas, han sido realizadas y, por ende, deben ser sometidas a tributación.

Sin embargo, esa transmisión reviste ciertas características que la diferencian de la transmisión más habitual, esto es, la realizada a título de compraventa. En efecto, en la fusión y en la escisión, tanto total como parcial, la contraprestación no se percibe por la entidad transmitente sino por sus socios, y en la aportación, aun cuando la entidad que la realiza sí percibe la contraprestación, lo cierto es que la misma es ilíquida, de manera tal que podría incluso debatirse si, efectivamente, la plusvalía ha sido realizada. El rasgo de iliquidez también concurre en el canje de valores de los socios. Por esta razón las normas fiscales difieren la tributación de tales plusvalías al momento en que la entidad adquirente transmita los activos en cuestión a terceros, o los socios hagan lo propio con los valores recibidos. El diferimiento queda supeditado a que la jurisdicción fiscal concernida pueda gravar en tal momento, lo que, a su vez, requiere que conserve un nexo o punto de conexión válido al efecto. Bajo el cumplimiento de tal requisito la plusvalía, aunque ya realizada, no se grava inmediatamente.

También en la tributación de salida, cuando la jurisdicción fiscal de llegada es la de algún Estado miembro, la tributación de la plusvalía no se produce de manera inmediata.

El rasgo común de los dos regímenes fiscales es la inconveniencia de gravar una plusvalía que no ha conferido disponibilidades líquidas actuales para hacer frente a la correspondiente deuda tributaria. El rasgo diferencial es que en la tributación de salida la plusvalía no se ha realizado frente a terceros y cuando de ese modo se realice no podrá ser gravada por ausencia de nexo o punto de conexión, en tanto que en las operaciones de fusión y asimiladas la plusvalía sí se ha realizado frente a terceros, aunque sea ilíquida, y cuando confiera liquidez podrá gravarse porque el nexo o punto de conexión persiste.

El régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014 descansa sobre la persistencia del nexo o punto de conexión con la jurisdicción fiscal española. Mientras haya persistencia, el gravamen queda diferido.

El régimen de la tributación de salida, en los tres tributos que lo regulan, descansa en que el nexo o punto de conexión ha desaparecido, y procede el gravamen, si bien cuando la salida se produce en el contexto de las jurisdicciones fiscales comunitarias, se aplican, por imperativo de las libertades del Tratado de la Unión Europea, medidas que alivian los problemas de iliquidez.

4.2. LAS NORMAS SOBRE TRIBUTACIÓN DE SALIDA INCRUSTADAS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES Y OPERACIONES ASIMILADAS

En el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014 se incrustan normas específicas relativas a la tributación de salida.

Estas normas van dirigidas a los socios, personas físicas o jurídicas, que han intervenido en una operación de canje, fusión o escisión, de manera tal que la tributación sobre las rentas, positivas o negativas, derivadas del canje de acciones o participaciones ha quedado diferida. Pues bien, si dichos socios, sean personas físicas o jurídicas, pierden la cualidad de residentes en territorio español, se integrará en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones recibidas y su valor fiscal que, como es sabido, será el valor fiscal de las acciones o participaciones entregadas en ejecución de aquellas operaciones, todo ello de acuerdo con lo previsto en los artículos 80.4 y 81.3 de la Ley 27/2014. Aun cuando la norma no lo precisa, es fácil deducir del contexto que el valor de mercado va referido al momento en que surta efecto el cambio de residencia.

Esta regla en nada difiere de la prevista en los artículos 19.1 de la Ley 27/2014 y 95 bis de la Ley 35/2006, por cuanto en los mismos la plusvalía inherente a la tributación de salida se cuantifica de la misma manera, esto es, por diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal.

Sin embargo, por lo que se refiere a los socios personas físicas, no parece que deban tributar, en virtud de las previsiones de los artículos 80.4 y 81.3 de la Ley 27/2014, aquellas plusvalías de acciones y participaciones que no estarían afectadas por el artículo 95 bis de la Ley 35/2006, por no alcanzar los importes establecidos en el mismo, y por lo que toca a los socios personas jurídicas, parece pertinente interpretar que pueden acogerse al régimen de exención del artículo 21 de la Ley 27/2014, bajo el cumplimiento de los requisitos en el mismo establecidos. La interpretación precedente es congruente con el principio de neutralidad que anima al régimen fiscal del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014.

Tratándose de socios, personas físicas, que trasladen su residencia a un Estado miembro de la Unión Europea o del espacio económico europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, el régimen previsto en los artículos 80.4 y 81.3 de la Ley 27/2014 es diferente, y más gravoso, que el previsto en el artículo 95 bis de la Ley 35/2006, pues este último no exige intereses de demora ni la constitución de garantías para evitar la tributación inmediata de la plusvalía latente. Pues bien, el citado principio de neutralidad debería llevar a aplicar lo previsto en el artículo 95 bis, por más que la literalidad de la norma tal vez no lo permita. Se trata, como bien

se ve, de un defecto de técnica legislativa, propiciado por el tradicional, y lamentable, vivir de espaldas de los dos tributos señeros de la imposición sobre la renta.

5. LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA EN LOS CONVENIOS BILATERALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

5.1. COMPATIBILIDAD DE LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA CON LOS CONVENIOS BILATERALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Las dudas respecto de la compatibilidad de la tributación de salida con los convenios para evitar la doble imposición surgen porque el artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE otorga la competencia para gravar las ganancias de capital derivadas de la transmisión de activos mobiliarios al Estado de la residencia, esto es, en el contexto de la tributación de salida, a la jurisdicción fiscal donde se traslada la nueva residencia o jurisdicción fiscal de llegada por oposición a la de salida¹⁶. Esto ha motivado que algunos convenios bilaterales para eliminar la doble imposición hayan establecido previsiones específicas respecto de la tributación de salida. Así sucede en el convenio hispano-alemán¹⁷. A pesar de que la tributación de salida ha ido ganando terreno, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE no han venido prestando atención a esta materia¹⁸.

Bajo el epígrafe de *Casos en los que una persona trata de abusar de disposiciones de la legislación tributaria interna utilizando los beneficios del convenio*, los apartados 65, 66 y 67, de la Acción 6 del proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), abordan la cuestión de la relación de la tributación de salida con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, indicando que, en la medida en que la obligación tributaria surja cuando una persona es todavía residente de un Estado y este aplique el impuesto sin extender su alcance a rentas posteriores al cese de residencia, ninguna disposición del convenio, en particular los artículos 13 y 18, impedirá la aplicación de este tipo de obligaciones tributarias.

¹⁶ García Prats, F. A. (2004). Artículo 13 MC OCDE 2000 Ganancias de Capital. En J. R. Ruiz García y J. M. Calderón Carrero (coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

¹⁷ «6. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.
7. Cuando una persona física haya sido residente de un Estado contratante durante 5 o más años y se convierta en residente del otro Estado contratante, lo dispuesto en el apartado 6 no impedirá al Estado mencionado en primer lugar someter a imposición, conforme a su normativa interna, las plusvalías procedentes de acciones o participaciones en una sociedad correspondientes al periodo de residencia de esa persona física en el Estado mencionado en primer lugar, siempre que la enajenación de las acciones o participaciones se realice en el plazo de 5 años desde la fecha en la que esa persona hubiera cesado en su condición de residente del Estado mencionado en primer lugar».

¹⁸ Hortalá i Vallvé, J. (2007). *Comentarios a la red de convenios de doble imposición*. Aranzadi, pp. 447.

Por tanto, dos son los requisitos que preservan la compatibilidad:

- El momento del nacimiento de la obligación tributaria, que debe ser cuando la persona afectada es todavía residente en la jurisdicción fiscal de salida.
- El tiempo en el que se origina la renta sujeta, que debe ser aquel en el que la persona afectada fue residente en la jurisdicción fiscal de salida.

Es interesante notar que, ya antes de la Acción 6, el Tribunal de Justicia había llegado a la misma conclusión en el caso *N* (asunto C-470/04 –NFJ024030–)¹⁹.

Cuando la tributación de salida se exige justo antes de que el cambio de residencia surta efectos jurídicos, es claro que se cumple el primer requisito. Sin embargo, el artículo 95 bis.6 de la Ley 35/2006, para respetar las libertades comunitarias, pospone el pago del tributo a un momento posterior al cambio de residencia, de manera tal que podría entenderse que la tributación de salida, así concebida, recae sobre un no residente.

Ahora bien, lo relevante no es el momento de la exigencia o del pago del tributo, sino el de su devengo, como así lo indica la Acción 6, pues *las disposiciones de los convenios son aplicables independientemente del momento en que se pague el impuesto...* de manera tal que *no es relevante el momento en que estos impuestos resulten exigibles...*

Nótese, por otra parte, que sería una enorme paradoja que la modalidad más benévola de la tributación de salida del artículo 95 bis fuera incompatible con los convenios bilaterales, justamente porque se pospone su exigencia al momento de la transmisión de las acciones o participaciones, en tanto que las restantes modalidades no sufrirían tal reproche por exigirse el tributo, sin perjuicio de la solicitud de aplazamiento, en relación con el último periodo impositivo en el que el contribuyente fue residente.

¹⁹ «45. Al respecto, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y, en particular, en el modelo de convenio elaborado por la OCDE (véanse las sentencias, antes citadas, Gilly, apartado 31, y van Hilten-van der Heijden, apartado 48).

46. En consecuencia, con arreglo al artículo 13, apartado 5, del convenio modelo sobre la tributación de los rendimientos de capital de la OCDE, concretamente, en su versión de 2005, las ganancias obtenidas con motivo de la cesión de bienes tributan en el Estado contratante en el que reside el cedente. Pues bien, como señaló la abogada general en los puntos 96 y 97 de sus conclusiones, de conformidad con dicho principio de territorialidad fiscal, asociado a un componente temporal, a saber, la residencia en el territorio nacional durante el periodo en el que se ha generado la plusvalía sujeta al impuesto, las disposiciones nacionales controvertidas prevén la recaudación del impuesto sobre las plusvalías originadas en los Países Bajos, cuya cuota se haya fijado en el momento de la emigración del contribuyente interesado y cuyo pago se haya suspendido hasta la cesión efectiva de los títulos.

47. De ello se desprende, por una parte, que la medida controvertida en el procedimiento principal persigue un objetivo de interés general y, por otra, que es adecuada para garantizar la obtención de tal objetivo».

Acontece que, en la modalidad del artículo 95 bis.6, la tributación de salida se devenga también en el último periodo impositivo en el que el contribuyente fue residente, pero su exigencia y pago está supeditado a la condición futura e incierta.

El segundo requisito se cumple si la ganancia patrimonial se calcula por referencia al valor de mercado en la fecha de devengo del último periodo impositivo en que el contribuyente fue residente. Las rentas posteriores no deberían quedar afectadas. Tanto las previsiones del artículo 19.1 de la Ley 27/2014, como las del artículo 95 bis de la Ley 35/2006, y las del artículo 18.5 del TRLIRNR, respetan el criterio precedente, sin que la minoración de la ganancia patrimonial gravable prevista en el artículo 95 bis.6 b) suponga una desviación del mismo, en la medida en que su efecto es diminutivo, pero no aumentativo, esto es, se grava la ganancia patrimonial referida al valor de mercado pretérito minorada en la pérdida patrimonial posterior.

5.2. RIESGO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y SU ELIMINACIÓN

Sin embargo, habida cuenta de que el artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE otorga a la jurisdicción fiscal de la residencia la competencia para gravar las plusvalías mobiliarias, es lo cierto que existe un riesgo de doble imposición a raíz de la tributación sobre las plusvalías puestas de manifiesto en la ulterior transmisión de activos previamente sujetos a la tributación de salida, en la medida en que la nueva jurisdicción fiscal de la residencia no reconozca el valor tomado en consideración por la jurisdicción fiscal de salida o, alternativamente, no otorgue a la tributación de salida la consideración de crédito de impuesto.

Pues bien, para solventar la doble imposición eventualmente así generada, debe acudirse al procedimiento amistoso, previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo comentario 4.3 aborda un supuesto semejante al derivado de la tributación de salida.

La tributación de salida prevista en la legislación española puede, ciertamente, ser causa de doble imposición. No obstante, habida cuenta, de una parte, de la exención de las plusvalías relativas a participaciones significativas del artículo 21 de la Ley 27/2014, y de otra, del limitado alcance del artículo 95 bis de la Ley 35/2006, no parece que puedan plantearse frecuentes problemas de doble imposición que, en cualquier caso, podrán ser abordados a través de los procedimientos previstos al efecto por los convenios para evitar la doble imposición aplicables.

Podría acontecer que fuera la propia jurisdicción fiscal de salida, esto es, la española, la que reclamara la competencia para gravar la plusvalía de las acciones o participaciones derivadas de su ulterior transmisión, sea en virtud de lo previsto en el artículo 13.1 i) del TRLIRNR o en un convenio bilateral para eliminar la doble imposición. En tal caso, el artículo 24.4 del TRLIRNR prevé, respecto de los contribuyentes personas físicas que han trasladado su residencia, que *para el cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en*

cuenta para determinar la ganancia patrimonial a los efectos de lo previsto en el artículo 95 bis. De esta manera, se evita el exceso de imposición²⁰.

La regla precedente versa sobre las personas físicas. Ahora bien, respecto de las personas jurídicas que han trasladado su residencia también podría presentarse el mismo supuesto de hecho. El exceso de imposición debería evitarse de la misma manera, para lo cual bastaría con asumir como valor de adquisición el valor de mercado establecido a efectos de la tributación de salida.

5.3. TRIBUTACIÓN DE SALIDA CONTEMPLADA EXPRESAMENTE EN UN CONVENIO BILATERAL PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Cuando la tributación de salida está contemplada en un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, deberá estarse a lo previsto en el mismo, tomando en consideración las reglas habituales de relación entre las normas internas y las normas convenidas. Por tanto, será necesario que el supuesto de hecho caiga bajo la hipótesis de la norma interna reguladora de la tributación de salida y que esa hipótesis no se vea recortada por la norma convenida igualmente reguladora de la tributación de salida, debiendo aplicarse el efecto jurídico previsto en la norma interna con las matizaciones o modificaciones que, en su caso, se prevean en la norma convenida, en el bien entendido que la aplicación de esa norma no podrá determinar una situación más gravosa para el contribuyente que la prevista en la norma interna.

5.4. RELACIÓN DE LA DIRECTIVA ANTIABUSO CON LOS CONVENIOS BILATERALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Si un convenio bilateral para eliminar la doble imposición suscrito por España con un Estado tercero hubiera otorgado la competencia para gravar la plusvalía relativa a un activo que ha sido trasladado o la concerniente a los activos de una entidad que ha trasladado su residencia a la jurisdicción fiscal de llegada, con exclusión de la tributación de salida, se suscitaría un conflicto entre esa norma convenida y la norma que ha transpuesto el artículo 5.1 de la directiva antiabuso.

Las normas que transponen una directiva son normas internas. Sin embargo, esas normas no ceden ante las de un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, a diferencia de lo expuesto en el apartado precedente, por aplicación del principio de preferencia de las normas comunitarias. El conflicto, por tanto, debería resolverse a favor de la norma interna que ha transpuesto la directiva, de manera tal que la jurisdicción fiscal de salida debería gravar la plusvalía latente, lo que exigiría la correspondiente renegociación del convenio bilateral para eliminar la doble imposición²¹.

²⁰ Ribes Ribes, A. (2015). Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis) LIRPF. *Crónica Tributaria*, 154.

²¹ Ribes Ribes, A. (2016). La cláusula exit taxation en la propuesta de directiva europea para luchar contra la elusión fiscal. *Crónica Tributaria*, 159.

Ahora bien, de acuerdo con la interpretación de la relación entre los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y la tributación de salida anteriormente descrita, la situación de conflicto solamente surgiría si el convenio bilateral correspondiente rechazara explícitamente la tributación de salida o implícitamente mediante el establecimiento de reglas de cálculo de la plusvalía que impidieran el juego de la tributación de salida.

En el contexto actual, de creciente aceptación de la tributación de salida, sea como norma antiabuso o como concreción de la legitimidad para gravar las plusvalías generadas hasta el momento de la salida, no parece probable aquel escenario de conflicto, máxime considerando la interpretación que de la relación entre los convenios bilaterales y la tributación de salida postula la OCDE.

No obstante, es cierto que la directiva antiabuso, eventualmente, podría suscitar un conflicto con aquellos convenios bilaterales para eliminar la doble imposición suscritos por los Estados miembros con Estados terceros, en cuya virtud la tributación de salida quedara excluida. Con todo se notará que la directiva antiabuso establece el devengo y la exigibilidad de la tributación de salida en relación con el periodo impositivo en el que se produce la misma, sin perjuicio del pago fraccionado. En este sentido, el campo del potencial conflicto parece ser reducido.

6. VALORACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA

6.1. PROS Y CONTRAS DE LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA

La tributación de salida ha concitado dudas desde la perspectiva del principio de capacidad económica, por cuanto la renta que grava no ha sido realizada mediante una transacción con terceros. En efecto, el patrimonio del contribuyente no altera su composición con motivo del traslado.

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la capacidad económica puede resumirse en los siguientes puntos²²:

- Del artículo 31.1 de la Constitución dimana el deber de contribución y el derecho de hacerlo a tenor de la capacidad económica.
- La capacidad económica se manifiesta en la renta o riqueza, real o potencial, pero existente, esto es, no meramente ficticia.
- Consecuentemente, el hecho imponible de cualquier tributo, aunque tenga finalidad extrafiscal, debe contemplar un presupuesto que indique la existencia real o potencial de renta o riqueza. Por tanto, el principio de capacidad económica no se refiere al sistema tributario en su conjunto, que también, sino a cada tributo en particular.

²² STC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176); STC 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y concordantes citadas en las mismas.

- El adjetivo posesivo «su», del artículo 31.1 de la Constitución española, refiere la capacidad económica a cada sujeto pasivo, individualmente considerado.
- Solo cabe exigir, de manera precisa, que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad de la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.
- Si el tributo agota la renta o riqueza imponible, es confiscatorio.

Es claro que tanto el impuesto sobre la renta de las personas físicas como el impuesto sobre sociedades son determinantes en la configuración del deber de contribuir, y de ahí que deba reflexionarse respecto de la congruencia del supuesto de hecho de la tributación de salida con la naturaleza u objeto de dichos tributos, que no es otro que gravar la renta.

La renta que grava la tributación de salida existe, aun cuando no se haya puesto de manifiesto en una transacción con terceros. No se trata de una renta ficticia. Podrá tacharse de meramente potencial, pero no de inexistente o ficticia. E incluso podrá argüirse, justificadamente, que tal vez no pueda ser hecha efectiva en el futuro mediante una transacción con terceros, pero de ahí no se sigue que haya de ser calificada como inexistente o ficticia.

Desde la consideración precedente se puede mantener, atendiendo a los puntos clave de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, que la tributación de salida no entra en conflicto con el principio constitucional de capacidad económica.

La tributación de salida supone una traba a la libertad de las personas para desplazarse, o desplazar sus activos, a través de las fronteras. Nada tiene de extraño que haya sido ampliamente debatida ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La obligada adecuación al Derecho de la Unión Europea, aun cuando se entienda lograda, no puede soslayar este reproche. Si un mundo con fronteras permeables, a todos los efectos y situaciones, es deseable, la tributación de salida no lo es²³.

Frente a los reproches precedentes se alega que la tributación de salida puede constituir un instrumento para desalentar ciertos supuestos de elusión fiscal, ejecutados mediante la denominada «emigración fiscal».

El fenómeno de la emigración de personas jurídicas ha sido particularmente padecido y estudiado en los Estados Unidos²⁴. Las sociedades norteamericanas con entidades filiales en el extranjero,

²³ López Tello, J. (2015). El nuevo impuesto español tipo exit tax sobre acciones y participaciones. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 41.

²⁴ Marples, D. J. y Gravelle, J. G. (2017). Corporate Expatriation, Inversions, and Mergers: Tax Issues. *Congressional Research Service*.

antes de la reciente reforma fiscal impulsada por el presidente Trump, estaban sujetas a tributación sobre los dividendos distribuidos por las mismas, así como a una transparencia fiscal internacional en cierto modo exigente. Una forma de escapar a tales regímenes fiscales consistía en mudar la residencia fiscal a una jurisdicción fiscal que no gravara los dividendos de fuente extranjera y que careciera de transparencia fiscal internacional. Eran varias las formas en cómo esta operación podía realizarse. De entre todas ellas, el canje de valores y la fusión fueron las más utilizadas. En virtud del canje de valores la entidad americana pasaba a ser filial de una entidad no residente, y por la segunda la entidad americana se extinguía y sus activos pasaban a ser propiedad de una entidad no residente.

La American Jobs Creation Act (2004) estableció dos medidas para frenar estas operaciones. Por la primera, la entidad no residente se reputaba residente cuando el 80% de su capital pertenecía a los accionistas de la entidad residente. Por la segunda, las plusvalías latentes en los activos de la entidad extinguida no podían ser compensadas con pérdidas previas o con créditos fiscales por impuestos extranjeros. Ambas disposiciones no se aplicaban si se superaba el test de actividad empresarial substancial en la jurisdicción fiscal de la entidad no residente.

La tributación de salida puede inscribirse, también, en el epígrafe de las medidas que frenan las operaciones irregulares de emigración fiscal.

Pero el alegato más fuerte a favor de la tributación de salida descansa en el nexo que liga la capacidad económica de los contribuyentes con una determinada jurisdicción fiscal. En efecto, los tributos deben ser satisfechos, de acuerdo con la capacidad económica, ciertamente, pero a favor de la jurisdicción fiscal legitimada. Subyace a la tributación de salida que la legitimidad corresponde a la jurisdicción fiscal en la que se generó el valor, antes que aquella otra en la que se puso de manifiesto ese valor mediante una transacción con terceros. Esa legitimidad, ya lo hemos visto, está reconocida en la Acción 6 del proyecto BEPS. La tributación de salida cuenta, pues, con el reconocimiento de la comunidad internacional.

6.2. ELEMENTOS DE UNA TRIBUTACIÓN DE SALIDA CONSISTENTE

Así las cosas, de lo que se trata es de establecer una tributación de salida que sea respetuosa con el principio de capacidad económica y que no ponga trabas a la libertad de movimientos. Esto puede lograrse mediante una tributación de salida basada en los siguientes criterios:

- Determinación de la plusvalía latente en relación con el periodo impositivo en el que se produce el traslado de la residencia o el desplazamiento de activos o actividades, por referencia al valor de mercado. A tal efecto, el contribuyente vendría obligado a practicar la pertinente autoliquidación.
- Aplazamiento de la deuda tributaria hasta el momento en que la plusvalía latente se realiza frente a terceros, sin exigencia de intereses de demora, y bajo la garantía de los elementos patrimoniales afectados por el traslado.

- Obligación de información periódica a cargo del obligado tributario, respecto del mantenimiento de la propiedad sobre los activos.
- Minoración de la deuda tributaria cuando el valor de la transacción con terceros sea inferior al valor de mercado de salida, excepto si la jurisdicción fiscal de llegada admite las pérdidas o gastos correspondientes.
- Obligación a cargo del obligado tributario de ingresar la deuda tributaria correspondiente a la tributación de salida, a raíz de la ulterior transmisión de los activos.
- Resolución, amistosa o arbitral, de las discrepancias entre jurisdicciones fiscales relativas al valor de mercado.

Bajo los criterios precedentes, la tributación de salida no supondría una tributación inmediata derivada del traslado de la residencia, activos, o actividades, al tiempo que aseguraría el cobro de la deuda tributaria cuando la plusvalía latente se realizara mediante una transacción frente a terceros. Por otra parte, sería plenamente respetuosa con la doctrina de la OCDE, tal y como consta en la Acción 6 del proyecto BEPS, y con las sentencias del Tribunal de Justicia. Sin embargo, rebajaría las exigencias previstas en la directiva antiabuso.

7. CONCLUSIONES

- Primera. La tributación de salida, antes que como una medida antiabuso, ha de ser contemplada como un componente lógico de la estructura de la imposición sobre la renta, tanto de las personas físicas como de las jurídicas.
- Segunda. La tributación de salida puede y debe procurar una distribución adecuada de los ingresos tributarios entre las jurisdicciones fiscales concernidas.
- Tercera. La tributación de salida debe ser establecida de manera respetuosa con los principios de capacidad económica y de libertad de movimiento y establecimiento.
- Cuarta. La tributación de salida crea un riesgo de doble imposición. El arbitraje internacional debiera ser plenamente aplicable para solventar los conflictos que se planteen.
- Quinta. La importancia de la tributación de salida en el contexto de un mundo con fronteras permeables contrasta con la escasa atención que le ha dedicado el proyecto BEPS.
- Sexta. La directiva antiabuso impone una tributación de salida común en el ámbito de las personas jurídicas, cuyos elementos básicos admiten sustanciales mejoras desde la perspectiva de los elementos que debe reunir una tributación de salida acorde con los principios a los que debe sujetarse y con la finalidad de solventar las cuestiones de doble imposición.

- Séptima. La regulación de la tributación de salida establecida en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de los no residentes, tras las modificaciones acometidas para dar cumplimiento a las sentencias del Tribunal de Justicia, al tiempo que respetuosa con el Derecho de la Unión Europea, presenta características similares a lo previsto en la directiva antiabuso.

Referencias bibliográficas

- García Prats, F. A. (2004). Artículo 13 MC OCDE 2000 Ganancias de Capital. En J. R. Ruiz García y J. M. Calderón Carrero (coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia.
- Hortalá i Vallvé, J. (2007). *Comentarios a la red de convenios de doble imposición*. Aranzadi.
- López Tello, J. (2015). El nuevo impuesto español tipo exit tax sobre acciones y participaciones. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 41.
- Marples, D. J. y Gravelle, J. G. (2017). Corporate Expatriation, Inversions, and Mergers: Tax Issues. *Congressional Research Service*.
- Ribes Ribes, A. (2016). La cláusula exit taxation en la propuesta de directiva europea para luchar contra la elusión fiscal. *Crónica Tributaria*, 159.
- Ribes Ribes, A. (2015). Un nuevo exit tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis) LIRPF. *Crónica Tributaria*, 154.
- Ribes Ribes, A. (2014). La problemática de los «exit taxes» en la Unión Europea. En F. D. Adame Martínez y J. Ramos Prieto (coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica

Francisco Clavijo Hernández

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna*

Alberto Génova Galván

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna*

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

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

EXTRACTO

En el presente trabajo se estudian las relaciones entre el régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación de las comunidades autónomas. En él se sostiene que la inclusión de los recursos derivados de este régimen en el sistema general de financiación de las comunidades autónomas, como hacía en relación con el Fondo de Competitividad el párrafo 2.º de la disposición adicional 2.ª de la Ley 22/2009, antes de su supresión por la Ley 3/2017, de Presupuestos Generales del Estado para 2017, supone una vulneración de las exigencias constitucionales de este régimen especial, plasmadas en normas del bloque de la constitucionalidad (disp. adic. 3.ª de la Constitución y disp. adic. 4.ª de la LOFCA, fundamentalmente), según la interpretación dada a las mismas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Puesto que una de las características de este régimen, dotada de protección constitucional, es que constituye un régimen especial y complementario de las haciendas territoriales canarias.

Palabras clave: financiación autonómica; Canarias; impuestos cedidos; tributos propios.

Fecha de entrada: 18-01-2018 / Fecha de aceptación: 13-02-2018 / Fecha de revisión: 20-02-2018

The economic and fiscal regime of the Canary Islands and the regional community's financing scheme

Francisco Clavijo Hernández
Alberto Génova Galván
Víctor Manuel Sánchez Blázquez

ABSTRACT

The following article studies the relation between the economic and fiscal regime of the Canary Islands and the financing scheme of the regional communities. It is herewith argued that the inclusion of the resources derived from this regime in the general financing system of the autonomous community, as was done in relation to the Competitiveness Fund in paragraph 2 of the additional provision 2 of Law 22/2009, before being abolished by Law 3/2017 of the Spanish Budget Act 2017, constitutes an infringement of the constitutional requirements of this particular regime, outlined in the regulations of the constitutional corpus (additional provision 3 of the Constitution and additional provision 4 from the LOFCA, fundamentally), according to the strict interpretation given by the case-law of the Constitutional Court. Granted that one of the characteristics of this regime, protected constitutionally, is that it constitutes a special regime and complementary to the regional treasury of the Canary Islands.

Keywords: regional financing model; Canary Islands; assigned taxes; local taxation.

Sumario

- I. Introducción
- II. El REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas canarias
 1. El REF como institución jurídica identificada en el bloque de la constitucionalidad
 2. Los principios de la franquicia fiscal y de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias como contenido esencial del REF
 3. El sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias
 4. La solidaridad y el hecho insular como fundamento del REF
- III. El REF y la capacidad tributaria del artículo 8 de la Ley 22/2009
 1. El concepto de capacidad tributaria de las comunidades autónomas
 2. Los tributos derivados del REF y la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias
 - 2.1. Naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM
 - 2.2. Los tributos derivados del REF y la capacidad tributaria de la comunidad autónoma
- IV. Los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco de la Comunidad Autónoma de Canarias y la capacidad tributaria del artículo 8 de la Ley 22/2009
 1. Naturaleza jurídica de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco desde la perspectiva de los recursos financieros de las comunidades autónomas
 2. Los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco y el sistema de financiación autonómica
- V. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Clavijo Hernández, F., Génova Galván, A. y Sánchez Blázquez, V. M. (2018). El régimen económico y fiscal de Canarias y el sistema de financiación autonómica. *RCyT. CEF*, 421, 85-114.

I. INTRODUCCIÓN

En los sistemas de financiación autonómica anteriores al actual de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009), los recursos de la Comunidad Autónoma de Canarias procedentes de su régimen económico y fiscal no se incluyeron ni se tuvieron en cuenta en la configuración del régimen general de financiación autonómica en el que también participaba la Comunidad Autónoma de Canarias.

La razón de ser de esta singularidad en el régimen general de financiación autonómica se encontraba y se encuentra en que una de las características fundamentales del régimen económico fiscal de Canarias (en adelante, REF) es que constituye un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas territoriales canarias, tal como recoge también el primer párrafo de la disposición adicional 2.^a de la Ley 22/2009, según la cual:

«En relación con la Comunidad Autónoma de Canarias, tanto la determinación de los recursos financieros del sistema en el año base, de su capacidad tributaria, de la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y de su Fondo de Suficiencia Global, así como la participación en los fondos de convergencia autonómica y el régimen de cesión de tributos, se realizarán respetando lo establecido en su peculiar régimen económico y fiscal, establecido en las leyes integrantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias y sus normas de desarrollo».

Sin embargo, el párrafo tercero de esta misma disposición de la Ley 22/2009, al regular el Fondo de Competitividad en relación con la Comunidad Autónoma de Canarias, añadía:

«En relación con el Fondo de Competitividad, previsto en el artículo 23 de esta ley, en el caso de la Comunidad Autónoma de Canarias, para determinar el cumplimiento del objetivo del Fondo de Competitividad, recogido en el apartado 5 del citado artículo, respetando su menor presión fiscal, se calculará su capacidad fiscal y su financiación per cápita de acuerdo con las definiciones contenidas en el apartado 3 del citado artículo 23, teniendo en cuenta la participación en los recursos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que, de acuerdo con la normativa específica aplicable correspondan a la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias a través del IGIC, AIEM, IEDMT, la recaudación del impuesto sobre derivados del petróleo y del recargo del IGIC tabaco rubio y la compensación IGTE correspondiente a la comunidad».

Este párrafo 3.º ha sido derogado por la disposición final 19.ª de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017¹. Sin embargo, esta derogación no significa que el tema que examinamos en este trabajo ha quedado resuelto. De ningún modo. Basta leer el reciente *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*² para darse cuenta de que esta característica del REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas territoriales canarias no ha sido aceptada por la Comisión de Expertos dentro del sistema general de financiación autonómica, ya que en dicho informe se prevé la posibilidad de que «los ingresos tributarios de la Comunidad Autónoma de Canarias ligados al REF» se integren en el Sistema de Financiación Autonómica, aunque en el marco de un pacto a concretar «atendiendo –dicen– al principio de proporcionalidad [...] y teniendo en cuenta el peso de la compensación por la supresión del IGTE en relación con los recursos REF en ejercicios recientes»³.

El objeto de este estudio se ciñe, pues, al examen del REF y el vigente sistema de financiación de las comunidades autónomas; y su propósito no es otro que tratar de explicar por qué se vulneran las exigencias constitucionales del REF con la inclusión de los recursos de la Comunidad Autónoma de Canarias derivados de este régimen en el sistema general de financiación de las comunidades autónomas, que es lo que, a fin de cuentas, establecía el hoy suprimido párrafo 3.º de la disposición adicional 2.ª de la Ley 22/2009 a la hora de la determinación de los recursos que corresponden a las comunidades autónomas procedentes del Estado en relación con el Fondo de Competitividad.

¹ Bajo el encabezamiento de «Modificación 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 y su régimen transitorio», dispone lo siguiente: «Uno. Con efectos desde la liquidación de los recursos del Sistema de Financiación de 2015 y con vigencia indefinida, se suprime el párrafo tercero de la disposición adicional segunda 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. Dos. En la liquidación del Sistema de Financiación de 2015 y 2016, la participación de la Comunidad Autónoma de Canarias en el Fondo de Competitividad derivada de la no consideración de los recursos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el cálculo de la capacidad fiscal y en la financiación per cápita de dicha comunidad autónoma en los términos en los que se preveían en el párrafo tercero de la disposición adicional suprimida, se minorará en un 57% y en un 30%, respectivamente».

² Este *Informe*, de julio de 2017, ha sido elaborado en cumplimiento del Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017 de constitución de una Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica.

³ «11. La Comisión recomienda que el grado de integración en el SFA de los ingresos tributarios de la Comunidad Autónoma de Canarias ligados al REF se pacte atendiendo al principio de proporcionalidad recogido en el párrafo 2 del presente capítulo y teniendo en cuenta el peso de la compensación por la supresión del IGTE en relación con los recursos REF en ejercicios recientes. La parte de los recursos derivados del REF que, en su caso, se integre en el SFA recibiría el mismo trato que los tributos cedidos distintos del IVA e Impuestos Especiales. Esto es, la fracción de tales recursos determinada por el Coeficiente de Aportación al Fondo Básico (CAFB) se integraría en el FBF y el resto de los mismos se contabilizaría como ingresos de Canarias a efectos del reparto del Fondo de Nivelación Vertical (FNV)». «12. Si atendiendo a lo recogido en el párrafo 11 los recursos tributarios derivados del REF deben ser considerados en el SFA, su cuantificación debería hacerse de forma coherente con las competencias normativas atribuidas a la Comunidad Autónoma de Canarias y con su espacio fiscal propio, de forma que no resulte penalizada su autonomía financiera» (pág. 82 del Informe).

II. EL REF COMO SISTEMA ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS CANARIAS

Un estudio del REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas canarias exige, desde un punto de vista sistemático, distinguir cuatro bloques diferenciados: el REF como institución jurídica identificada en las normas que integran el bloque de constitucionalidad (1), los principios de franquicia fiscal y de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias como contenido esencial del REF (2), el sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias (3), y la solidaridad y el hecho insular como fundamento del REF (4).

1. EL REF COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA IDENTIFICADA EN EL BLOQUE DE LA CONSTITUCIONALIDAD

La disposición adicional 3.^a de la Constitución establece que «(1) a modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la comunidad autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico».

A efectos de este trabajo lo que, en verdad, nos interesa es analizar y precisar cuál es el objeto de esta disposición adicional; y para ello, hemos de tener claro que, a pesar de que dicha disposición se refiere al *régimen económico y fiscal*, en rigor no nos encontramos ante un conjunto de normas jurídicas que, en un momento dado, regulan unas determinadas relaciones y situaciones jurídicas, que es lo que constituye un régimen, sino que estamos ante una verdadera y propia institución jurídica.

En efecto, la citada disposición adicional 3.^a de la Constitución confirma, como ha dicho la doctrina, un derecho especial de Canarias en materia económico-tributaria, el cual ha estado vigente desde sus primeras manifestaciones en el siglo XVI, esto es, desde la conquista e incorporación de las Islas Canarias a la corona de Castilla. Este derecho especial canario, obvio es decirlo, forma parte del ordenamiento jurídico español, en el que existe –no hace falta insistir en ello– una coordinación general entre todas las normas jurídicas. Ahora bien, conviene precisar, desde estas primeras líneas, que, sin perjuicio de esa correlación internormativa general, en el seno del ordenamiento jurídico existen también otras correlaciones más concretas y visibles que, como destaca José Lois Estévez (1956), «forman conjuntos planetarios con manifiesta unidad, convergiendo en torno a un común centro gravitatorio». Estos conjuntos con manifiesta unidad constituyen las instituciones jurídicas y, según precisa Lois Estévez, «son partes dotadas de individualidad propia, perfectamente diferenciadas de las restantes en su consistencia, en su función y en su finalidad. Tomadas en bloque, tienen un sentido cabal; constituyen una unidad significativa nítidamente deslindada, plenamente inteligible; pero, ya insusceptible de división. Verdaderas partículas-límite de la fenomenología jurídica, no es posible trascenderlas, en un intento de escisión ulterior, sin perder, de un modo irreparable, sus más íntimas calidades valiosas»⁴.

⁴ Lois Estévez, J. (1956, p. 170).

No nos interesa ahora tanto ahondar en este tema de las correlaciones normativas, sino poner de manifiesto que el régimen económico fiscal constituye una auténtica institución jurídica, y que como tal institución, está formada por un complejo normativo de carácter jurídico público debidamente organizado, delimitado y diferenciado que, como tal «régimen económico fiscal», ha llegado a su plena identificación institucional en normas integrantes del bloque de la constitucionalidad y, por tanto, a su mayor protección en nuestro ordenamiento jurídico interno: básicamente, y como iremos viendo con más detalle, en la disposición adicional 3.^a de la Constitución; en la disposición adicional 4.^a de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA); y en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

El propio Tribunal Constitucional así lo ha reconocido cuando ha encontrado en estas normas una garantía institucional en relación con ciertos elementos que pueden identificarse dentro del carácter evolutivo del régimen económico y fiscal de Canarias, aunque deba entenderse dicha garantía en el sentido de que «no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar [...]. En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la ruptura clara y neta con esa imagen comúnmente aceptada de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y de la aplicación que de las mismas se hace» (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 8.^o).

2. LOS PRINCIPIOS DE LA FRANQUICIA FISCAL Y DE FINANCIACIÓN ESPECIAL Y COMPLEMENTARIA DE LAS HACIENDAS CANARIAS COMO CONTENIDO ESENCIAL DEL REF

No cabe efectuar aquí, obviamente, un análisis dogmático de la disposición adicional 3.^a de la Constitución. El análisis que nos proponemos llevar a cabo versa en exclusiva sobre el núcleo esencial del REF objeto de esta disposición, por lo que una reflexión sobre este tema no puede pasar de un examen de los dos principios que, realmente, lo identifican, como son los de la franquicia fiscal y de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias.

Estos dos principios son, en cierto modo, como veremos, complementarios, modulando el segundo el alcance y límites en que deba entenderse la franquicia sobre el consumo, la cual presenta un alcance relativo a fin, precisamente, de lograr el reforzamiento de las haciendas canarias a través de un sistema especial de imposición indirecta en las Islas Canarias, con la particularidad de que estos impuestos no gravan o declaran exenta la fase comercial del consumo final o venta minorista.

Al principio de la franquicia fiscal sobre el consumo se refiere el artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias al disponer: «Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo».

Desde un punto de vista teórico, debe precisarse que la franquicia fiscal sobre el consumo supone la inaplicabilidad en el territorio de las Islas Canarias de determinados impuestos *estatales*; en concreto, de aquellos cuyo hecho imponible tenga por objeto gravar el consumo manifestado a través del tráfico comercial de bienes y mercancías. Algún sector doctrinal ha entendido que la aplicación en Canarias de tributos indirectos que gravan el consumo constituye una vulneración del tradicional régimen de franquicias. Nosotros no compartimos esta opinión. Más aún entendemos que no es correcta, pues, como hemos dicho, el objeto de la disposición adicional 3.^a de la Constitución es el REF como institución, la cual, según establece el mismo artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, es «propi(a) de su acervo histórico».

La identificación del REF con un concreto acervo histórico implica, naturalmente, que los principios que lo inspiran deban ser entendidos en el marco de la evolución histórica de la institución del REF. No tiene utilidad alguna para este trabajo entrar en el detalle de las sucesivas leyes sobre el REF que se han dictado en el último siglo para explicar la evolución de estos principios; nos debe bastar con aludir a que toda la imposición indirecta canaria desde 1914 hasta hoy ha tenido como objetivo el de constituir una fuente propia y complementaria de financiación de las haciendas canarias, mostrándose así las interrelaciones existentes entre ambos principios sustantivos del REF. Así ocurrió, a partir de 1914, con los arbitrios de los cabildos sobre la importación y exportación, alcoholes y tabaco; luego, con los arbitrios a la entrada de mercancías y sobre el lujo de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 30/1972), y, por último, con los actuales tributos derivados del REF (impuesto general indirecto canario, en adelante IGIC, y el arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, en adelante AIEM) de la Ley 20/1991.

El propio Tribunal Constitucional identifica como uno de los elementos del REF, «dentro de su carácter evolutivo», al que alcanza la garantía institucional dotada de la máxima protección en nuestro ordenamiento interno, unos «tributos de aplicación exclusiva en el archipiélago canario» y unos «tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario» (STC 16/2003, de 30 de enero), lo que debe ser entendido sin duda alguna, a partir de la recién mencionada evolución histórica de la que se extrae, como unos recursos que aportan una financiación especial y complementaria a las haciendas territoriales canarias, frente al resto de haciendas territoriales españolas que carecen de la misma.

Todos estos arbitrios e impuestos que han formado parte históricamente y hoy forman parte del sistema impositivo indirecto especial de Canarias son resultado del REF, ya que los mismos principios de este régimen son los que han hecho y hacen compatible la franquicia fiscal sobre el consumo con la aplicación en Canarias de ciertos impuestos indirectos que gravan el consumo, siempre que, y así hay que destacarlo, su rendimiento constituya un recurso tributario directo para las haciendas canarias.

De esa evolución histórica queda claro—desde 1914— que la aplicación en Canarias de los gravámenes indirectos sobre el consumo, lejos de constituir una vulneración del principio de la franquicia fiscal sobre el consumo, supone simplemente que se está en presencia de unos impuestos compati-

bles con el REF siempre que cumplan con la condición de que constituyan recursos a partir de los cuales ingresos tributarios las haciendas canarias. Con esto se garantiza el principio de financiación especial y complementaria de tales haciendas a cuyo logro tiende el propio REF, preservando, en cualquier caso, la vigencia del principio de la franquicia fiscal, en sentido estricto, sobre el consumo con la exclusión del gravamen de la fase minorista del tráfico comercial de bienes y mercancías.

La franquicia fiscal sobre el consumo, importa aclararlo, no comporta la inaplicación en el ámbito territorial canario de cualesquiera gravámenes sobre el consumo, pues el propio Tribunal Constitucional, en reiteradas ocasiones, ha realizado una interpretación flexible de esta franquicia, y ello porque el doble juego del principio de la franquicia fiscal sobre el consumo y el del sistema especial de financiación de las haciendas canarias determina que el alcance de la citada franquicia no sea absoluto.

Es particularmente expresiva, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 35/1984, de 13 de marzo, cuando afirma que uno de los fines del REF es el «reforzamiento de las haciendas locales, especialmente de las municipales»; y en cuanto al principio de la franquicia fiscal interior, esta sentencia precisa, con gran acierto, que la Ley 30/1972 configura «su extensión y salvedades». Y no solo esto, además, puntualiza que es «inadmisibles una interpretación sumamente estrecha y limitativa de las estatutarias referencias a la libertad comercial de importación y exportación y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo, lo que en realidad no es otra cosa que la enunciación de las bases de aquel régimen económico fiscal, pero que sin duda cobijan modalidades o aspectos [...], que precisamente no tienen otra razón de ser que las peculiaridades de aquel territorio secularmente reconocidas en la legislación española».

Congruente con esta doctrina, que ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional posteriormente (en la STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 7.º, entre otras), es claro que el principio de franquicia fiscal sobre el consumo, con su «extensión y salvedades», presenta –así lo destaca la doctrina– una doble proyección:

- Una primera, sobre la imposición indirecta estatal, que consiste en la inaplicación en Canarias de aquella imposición indirecta estatal que no sea fuente de financiación de las haciendas canarias.
- Y una segunda, sobre la imposición indirecta especial canaria inherente al REF, que se concreta en la no sujeción o exención en estos impuestos de la fase minorista o consumo final.

3. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN *SUI GENERIS* DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

El carácter relativo de la franquicia fiscal sobre el consumo la hace compatible con la existencia de una imposición indirecta especial canaria inherente al REF, pues este constituye también un sis-

tema específico y complementario de financiación de las haciendas canarias (comunidad autónoma, cabildos y ayuntamientos canarios). En cualquier caso, importa precisar que estos impuestos indirectos canarios forman un sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias, que, desde un punto de vista teórico, da lugar, en el conjunto de la financiación autonómica de nuestro país, a un tercer género, junto al sistema común y al sistema foral del País Vasco y Navarra.

Téngase en cuenta que las disposiciones adicionales 1.^a y 2.^a de la LOFCA se refieren, respectivamente, a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a Navarra; y en ambos casos, la consideración del sistema foral supone que esas comunidades queden excluidas del sistema común de financiación autonómico⁵. El sistema de concierto económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el sistema de convenio de Navarra determinan que los tributos estatales susceptibles de cesión a las comunidades autónomas no lo puedan ser en el caso de esas comunidades, pues su titularidad corresponde a Navarra y a las diputaciones forales⁶. Y en los dos casos, las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra han de compensar a la hacienda estatal por los ingresos que esta deja de recibir del «espacio fiscal de origen foral».

Sin embargo, el caso de Canarias nada tiene que ver con el sistema foral del País Vasco y Navarra, pues Canarias no queda excluida del sistema común, sino que participa en el mismo, y lo hace en igualdad de condiciones que las restantes comunidades autónomas «de régimen común». No en vano la especialidad de Canarias respecto de las restantes comunidades autónomas «de régimen común» viene dada porque el REF determina un «plus» de financiación para las haciendas

⁵ La disposición adicional 1.^a de la LOFCA dispone que «el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía». El artículo 42 del citado estatuto regula «los ingresos de la Hacienda General del País Vasco»; si se compara el cuadro de recursos de la Hacienda del País Vasco con la de la Comunidad Autónoma de Canarias observamos que de esta forman parte, entre otros, «el rendimiento de los impuestos cedidos por el Estado a la Hacienda Regional Canaria», impuestos cedidos que, sin embargo, no forman parte de los recursos de la Hacienda General del País Vasco. Por lo que respecta a Navarra, la disposición adicional 2.^a de la LOFCA dispone que «al amparo de lo que establece la disposición adicional primera de la Constitución, la actividad financiera y tributaria de Navarra, en virtud de su régimen foral, se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, y, en particular, de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado». La consecuencia de la remisión de la regulación de la actividad financiera de Navarra al Convenio Económico es que esta comunidad no participa del sistema común de financiación de las haciendas autonómicas, pues, conforme el artículo 1 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, «en virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario». Es decir, en el caso del País Vasco y de Navarra, sus sistemas forales determinan un efecto de exclusión del sistema común de financiación autonómico. Tal efecto es plenamente congruente con las disposiciones adicionales 1.^a y 2.^a de la Constitución.

⁶ Interesa señalar también que en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, los titulares de los rendimientos de los tributos concertados son los territorios históricos, que a su vez son los titulares del derecho histórico que los origina —el sistema de concierto económico—; si bien en coherencia con la nueva creación del ente supraterritorial comunidad autónoma, esos recursos son distribuidos entre los territorios históricos y la comunidad autónoma.

territoriales canarias; lo cual significa, desde un punto de vista teórico, que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene una línea de financiación complementaria de la que resulta del sistema común, que es la razón por la que la hemos calificado como una tercera categoría dentro del modelo de financiación de las haciendas autonómicas⁷.

Esta cualidad de complementariedad que predicamos del sistema de financiación de las haciendas canarias viene determinada porque, como hemos dicho, la Comunidad Autónoma de Canarias obtiene ingresos que proceden de los tributos derivados del REF, cuya finalidad, insistimos, es nutrir financieramente a las haciendas canarias, en cumplimiento del principio del REF de la existencia de un sistema especial y complementario de financiación de dichas haciendas, que, como hemos señalado, ha reconocido el propio Tribunal Constitucional al identificarlo como uno de los elementos del REF a partir de su evolución histórica.

Y ello explica que los tributos derivados del REF no sean –queremos aclararlo– unos tributos alternativos a los procedentes de los recursos que integran el sistema común de financiación de las comunidades autónomas. Al contrario: constituyen unos recursos complementarios a través de los cuales se dota de un plus de financiación a las haciendas canarias en razón a las circunstancias estructurales que sirven de fundamento a la vigencia del REF.

Por lo demás, es necesario añadir dos precisiones fundamentales a esta caracterización general del principio del REF de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias:

- Primera, que el especial sistema impositivo indirecto aplicable en las Islas Canarias no constituye un privilegio económico o social del archipiélago, sino que se asienta en el propio ideal de justicia que late en la Constitución, especialmente, en sus vertientes de justicia tributaria y de justicia en el gasto público, por lo que es perfectamente acorde con las exigencias constitucionales del principio de solidaridad del artículo 138.1 de la misma Constitución, al que se hará referencia después como fundamento del REF según lo señalado por el Tribunal Constitucional.
- Y segunda, que la menor presión fiscal y la financiación complementaria de las haciendas canarias, consecuencia del REF, derivan de condiciones estructurales de variado tipo que, manteniéndose a lo largo de la historia, han exigido intervenciones estatales de naturaleza diversa para paliarlas o, al menos, compensar sus efectos negativos. Y entre ellas, han destacado siempre las de naturaleza fiscal, instrumentadas a través del REF, en el que existe una unidad teleológica entre franquicia fiscal y

⁷ En este mismo sentido la nueva redacción del artículo 3 de la Ley 19/1994, incluida en el Proyecto de Ley por el que se modifica aquella norma (Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, Serie A. Proyectos de Ley, de 8 de septiembre de 2017), que bajo el encabezamiento de «Principios en materia de financiación» recoge el siguiente apartado 3.º: «Los recursos del Régimen Económico y Fiscal son adicionales a los contemplados en la política y la normativa vigente en cada momento para la financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias y de sus Entidades Locales».

financiación de los entes públicos, derivada de la interpretación flexible, limitada, de la franquicia fiscal sobre el consumo que es la que –como ha sostenido la doctrina del Tribunal Constitucional⁸– permite la conformación en el propio REF de un especial sistema de financiación de las haciendas canarias, necesitadas de una financiación adicional respecto de las restantes haciendas españolas por mor de las razones geográficas y socioeconómicas de las islas, como destacaban con acierto, entre otros, los preámbulos del Real Decreto de 11 de julio de 1852, de Puertos Francos, y de la Ley 30/1972⁹.

⁸ La STC 137/2003, de 3 de julio (BOE de 30 de julio), señala que «como subrayamos en la citada STC 16/2003, una interpretación del precepto transcrito que tenga en cuenta su literalidad, la legislación precedente, así como el sentido "finalista" y "marcadamente evolutivo" del régimen especial fiscal (FJ 6.º), conduce a la conclusión de que, aunque en Canarias no existe una franquicia fiscal sobre el consumo de "carácter absoluto", la existencia de franquicias fiscales sobre el consumo constituye uno de los "rasgos básicos del sistema" o "directrices" del REF (FJ 7.º). Pues bien, dado que, como acabamos de señalar, el REF, a los efectos de la garantía procedimental establecida en el bloque de la constitucionalidad, se caracteriza por un régimen de franquicias al consumo, por una presión fiscal indirecta menor y por la existencia de tributos cuya recaudación se atribuye a la comunidad autónoma o a los cabildos». La STC 109/2004, de 30 de junio (BOE de 27 de julio), en su fundamento jurídico 5.º señaló que el REF «se ha caracterizado por un conjunto de medidas heterogéneas, de naturaleza económica y fiscal, de carácter evolutivo (STC 16/2003, FJ 5.º), que han ido adaptándose a las necesidades de cada momento, con el claro objetivo de impulsar el desarrollo económico y social del archipiélago. Pese a esta permanente evolución, cabe identificar, sin embargo, algunos rasgos relacionados con la imposición indirecta que se han venido manifestando de forma constante. En primer lugar, la concurrencia en el ámbito territorial canario de impuestos indirectos tanto de ámbito estatal como insular cuya materia imponible ha sido el consumo. En segundo lugar, la exclusión de determinados productos del ámbito de esa imposición indirecta. Y, en tercer lugar, la existencia de tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario. [...]. Ya en este punto, hemos de señalar que, pudiendo identificarse –como hemos dicho– dentro del carácter evolutivo del régimen económico y fiscal canario un dato diferencial de tributación con respecto al resto del territorio nacional –presión fiscal indirecta menor–, así como la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a la comunidad autónoma o a los cabildos [...] subsisten asimismo tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario: es el caso del impuesto especial sobre medios de transporte, dado que, de conformidad con el art. 74 de la Ley 38/1992, el rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponde a la misma para su distribución conforme a lo establecido en el art. 64 de la Ley 20/1991; también el del arbitrio sobre la producción y la importación, cuyo rendimiento se atribuía por la disposición adicional primera de la Ley 20/1991 a los cabildos insulares, para su distribución entre las corporaciones locales canarias (actualmente en el arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías, conforme a lo establecido en el art. 92 de la Ley 20/1991, tras la redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social); y, finalmente, del impuesto general indirecto canario, en el que el importe de la recaudación se distribuye entre la Comunidad Autónoma de Canarias y los cabildos insulares, siendo la participación del cabildo distribuida posteriormente entre este y los ayuntamientos de su isla (art. 64 de la Ley 20/1991)». Esta STC llegó a la conclusión de que si desde la reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, corresponde al Parlamento de Canarias la regulación por ley del establecimiento de los criterios de distribución y porcentajes de reparto de los recursos derivados del REF, materia esta que, según el artículo 30.32 del Estatuto de Autonomía de Canarias, en la nueva redacción dada por aquella ley orgánica, pasa a ser competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma de Canarias, siendo el IGIC uno los recursos derivados del REF, al tratarse de un impuesto estatal indirecto atribuido en su totalidad a la financiación de la hacienda canaria.

⁹ Ni el estatuto de autonomía ni ninguna ley estatal han considerado el configurar los recursos del REF como fuente de financiación exclusiva de las haciendas locales canarias (cabildos y ayuntamientos). Al contrario, de los antecedentes históricos y legislativos del actual REF, de la normativa estatal dictada a ese propósito y de la doctrina del Tribunal

4. LA SOLIDARIDAD Y EL HECHO INSULAR COMO FUNDAMENTO DEL REF

Finalmente, desde la perspectiva general inicial, conviene insistir en que los tributos derivados del REF no constituyen un privilegio de las Islas Canarias, sino que son un instrumento a través del cual se cumplen principios y valores constitucionalizados que, si bien *prima facie* aparecen referenciados a territorios o zonas del territorio español, sus verdaderos y últimos beneficiarios son los ciudadanos. Esta afirmación deriva de la propia Constitución, pues el análisis comparativo de las disposiciones adicionales 1.^a y 3.^a de la Constitución española (CE) sirve para entender el exacto sentido de esta última. Como es bien sabido, esas disposiciones se refieren a tres comunidades autónomas –País Vasco, Navarra y Canarias–, y en los tres casos se alude a instituciones propias, singulares, especiales, o cualquiera que sea el término que se considere adecuado utilizar, de tales comunidades¹⁰; sin embargo, entre ellas es necesario señalar una diferencia sustancial, pues es distinto el fundamento de esas singularidades.

En efecto, por lo que se refiere a los derechos históricos, su fundamento hay que localizarlo en circunstancias –valga la redundancia– exclusivamente históricas, derivadas de haberse dejado de lado los fueros del País Vasco y Navarra en el proceso de uniformización jurídica de España iniciado con los Decretos de Nueva Planta, que en 1707 supusieron la supresión de los fueros de Valencia y Aragón; en 1715, los de Baleares; y, en 1716, los de Cataluña. La hipotética supresión de tales derechos históricos por una reforma de la Constitución afectaría exclusivamente a consideraciones de carácter estrictamente político acerca de la vigencia de la «foralidad» como modelo de autogobierno territorial de los citados territorios¹¹.

Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo, se extrae la consecuencia de que los rendimientos derivados de los tributos que integran el REF se distribuyen entre la Administración autonómica y las locales de Canarias. Basándose en esa doctrina del Tribunal Constitucional, la Sala 3.^a, de lo contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, en sus Sentencias de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 3962/2012) y 2428/2016, de 14 de noviembre (rec. núm. 3404/2013), ha sostenido que «el régimen especial de financiación inherente al REF tiene por destinatario el conjunto de las haciendas territoriales canarias, esto es, la hacienda autonómica, las haciendas insulares y las haciendas municipales canarias. Así se manifiesta en la normativa constitucional y estatutaria, en la que resulta evidente la voluntad del constituyente de configurar el REF como un régimen especial de ámbito autonómico, no exclusivamente local. En este sentido, la DA 4.^a de la LOFCA (que integra el bloque de constitucionalidad), [...] viene a reconocer al REF como un sistema singular de financiación de las haciendas canarias, incluida la autonómica / En efecto, siendo la LOFCA la disposición que, al amparo del art. 157.3 CE, viene a regular el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas, resulta evidente que la previsión en la misma de un régimen especial para Canarias está contemplando un sistema especial de financiación de la CAC, ya que si lo que se pretendía era preservar simplemente un sistema de financiación especial de las haciendas locales, carecería de todo fundamento su inclusión en la LOFCA, bastando su previsión en la normativa reguladora de las haciendas locales, no de las haciendas autonómicas objeto de la LOFCA».

¹⁰ La disposición adicional 1.^a de la CE de 1978 «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», mientras que la 3.^a exige informe previo de la comunidad autónoma para «la modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario».

¹¹ Prueba de lo que decimos es que, en los debates sobre el Proyecto de Constitución, grupos tan dispares como Alianza Popular y el Partido Comunista coincidieron en fundamentar la disposición adicional 1.^a en haber existido en el País

El fundamento de la disposición adicional 3.^a es totalmente diferente, pues, además de las circunstancias históricas que explican y fundamentan el REF, lo que fundamenta la incorporación de esta disposición adicional fue la necesidad de evitar, como explicó en su día la doctrina¹², que las prohibiciones que establecen ciertos artículos de la Constitución supusieran entender derogadas las tradicionales singularidades canarias. Por eso es insuficiente una justificación del REF exclusiva o principalmente histórica –como sí sucede con los derechos históricos a que se refiere la disp. adic. 1.^a CE– pues la verdadera justificación solo queda completa con la referencia del REF a criterios de justicia expresados en la propia Constitución.

Sin duda, uno de los pilares sobre los que se asienta la Constitución de 1978 es la proscripción de todo privilegio y el mantenimiento de la igualdad que, por lo que respecta a la económica y social entre los diversos territorios, resulta de los artículos 2, 138 y 139.1 de la CE; ello no obstante, los principios de igualdad y de proscripción de privilegios han de interpretarse en términos genéricos y globales, sin que su vigencia –como reiteradamente ha señalado el Tribunal Constitucional– implique una absoluta uniformidad en la regulación.

En efecto, los artículos 138 y 139 de la CE constitucionalizan los principios de solidaridad y de igualdad de trato de todos los españoles, con independencia de que residan en una u otra parte del territorio español. El principio de la solidaridad es el corolario del de autonomía, pues el artículo 138 ha de ser interpretado poniéndolo en relación con el artículo 2 de la CE, en tanto que exige la solidaridad entre todas las nacionalidades y regiones que integran la nación española, de modo que la organización territorial del Estado regulada en el título VIII de la Constitución pase a ser un elemento de cohesión, cuya consecución efectiva exige «atender en particular a las circunstancias del hecho insular» porque, existiendo desequilibrios regionales en el territorio español, los cuales, por virtud del principio de solidaridad han de ser corregidos, atendiendo a consideraciones de estricta justicia, *lo insular es un factor adicional de distorsión económica y social con unas peculiaridades y características fácilmente objetivables y diferenciadas*, incluso cuantificables –como sucede, por ejemplo, con los costes de la utrapericidad–; en otras palabras: a los desequilibrios regionales existentes, lo insular es acumulativo y exige un tratamiento especial¹³, procediendo, por virtud de la solidaridad, hacer un especial esfuerzo en favor de los ciudadanos que habitan en esos territorios insulares, y a tal fin se introducen factores correctores respecto del hecho insular que afectan, indistintamente, a los archipiélagos balear y canario.

Cuestión diferente al «hecho insular» es el que cabría denominar «hecho canario», en tanto que las Islas Canarias presentan unas circunstancias que las presentan como una zona del territorio

Vasco y Navarra «un sentimiento más profundo de lo que es el Fuero» o en la de un «reconocimiento explícito de sus signos institucionales».

¹² Yanes, A. y Clavijo, F. (1979, p. 4).

¹³ No es baladí señalar en este punto como mientras los costes en un territorio insular y alejado como Canarias son elevados respecto de los de bienes y servicios homogéneos en el territorio continental, las rentas per cápita en el archipiélago son las más bajas de España.

nacional menos favorecida por las condiciones geográficas de alejamiento y fragmentación territorial y por las leyes económicas que rigen el desarrollo; esas circunstancias han sido consideradas en el ordenamiento jurídico español desde la conquista e incorporación de las islas a la Corona de Castilla y, actualmente, quedan contempladas en la disposición adicional 3.^a de la CE, así como en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) a través del régimen de la ultraperiferidad. Las condiciones estructurales del archipiélago canario son las que determinan que se les dispense en los sistemas de financiación un tratamiento singular y diferenciado al del resto del territorio nacional, lo que explica que en la LOFCA se señale, por una parte, «el hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular», refiriéndolo tanto al archipiélago balear como al canario, y que, por otra parte, la disposición adicional 4.^a se refiera expresamente al peculiar régimen económico y fiscal de Canarias. Es evidente que donde el legislador distingue, el intérprete ha de distinguir, de suerte que, conforme establece la LOFCA, la regulación de los sistemas de financiación de las haciendas territoriales han de cuantificar respecto de las Islas Canarias dos variables: por una parte, el hecho insular y, por otra, el REF, entendido este como un plus de financiación por razón de sus desequilibrios estructurales. Mientras que el hecho insular queda cuantificado en la distribución de los rendimientos derivados de los recursos que componen los fondos a los que se refieren los apartados d) y f) del apartado 1 del artículo 4 de la LOFCA, así como en su apartado 2, los desequilibrios estructurales de las Islas Canarias quedan cuantificados a través de los fondos derivados del REF, que son propios de las Haciendas territoriales canarias.

Esto sentado, es necesario añadir que la coexistencia del hecho insular y del peculiar REF a los efectos de la cuantificación de la financiación de las haciendas territoriales canarias¹⁴ se sustenta en la solidaridad entre las partes del territorio español. La solidaridad no constituye un fin en sí misma, sino que se trata de *un instrumento al servicio del equilibrio económico y social* y, lo que es más importante, de la igualdad de los ciudadanos, que son los destinatarios de tales principios; sí: ellos y no los territorios como tales. La igualdad de los ciudadanos sí que tiene carácter finalista pues incorpora una obligación de resultados, mientras que la solidaridad es instrumental porque se limita a incorporar medios para conseguir tales fines, de suerte que alcanzada la igualdad, la solidaridad deja de tener sentido. Mientras que la hipotética igualdad no se alcance, en términos de «equilibrio económico, adecuado y justo», los sistemas han de incorporar elementos de solidaridad, y uno de tales elementos es la toma en consideración del hecho insular, punto en el que quedan afectados los archipiélagos balear y canario, y por eso existen elementos comunes a ambos «hechos insulares» en los sistemas de financiación; a ello, como hemos indicado, se suman las circunstancias propias de las Islas Canarias que, relacionadas ya en las Cédulas de los Reyes Católicos, se mantienen vigentes hoy y quedan recogidas pormenorizadamente en el TFUE, circunstancias que explican la existencia de un REF que tiene carácter estructural, permanente, a diferencia del carácter contingente de la cuantificación del hecho insular.

¹⁴ Hemos de destacar que no nos referimos a la Comunidad Autónoma de Canarias, sino a las haciendas territoriales canarias, pues el REF no se refiere exclusivamente a la financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias, sino también a la de las haciendas de los cabildos insulares y de los municipios canarios. Esta circunstancia redundante en la exclusión de los recursos derivados del REF de la distribución de los fondos regulados en la LOFCA, pues en caso de incluirlos se estaría computando recursos que no son de la Comunidad Autónoma de Canarias, sino de las haciendas canarias.

III. EL REF Y LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY 22/2009

Examinados los principios del REF que constituyen su núcleo esencial, que están completamente justificados y dotados de protección constitucional, además de que son los determinantes del sistema de financiación *sui generis* de la Comunidad Autónoma de Canarias, es hora de abordar ya el estudio de la consideración de los tributos derivados del REF en el sistema de financiación autonómica. A efectos de su análisis, deben distinguirse dos temas: el concepto de capacidad tributaria de las comunidades autónomas (1) y la integración o no de los tributos derivados del REF en la determinación de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias (2).

1. EL CONCEPTO DE CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

De forma sucinta, y a los meros efectos explicativos, podría definirse la capacidad tributaria de las comunidades autónomas como el conjunto de recursos tributarios que estas entidades reciben –en términos normativos– vía tributos cedidos.

En efecto, el artículo 8 de la Ley 22/2009 establece que forman parte de la capacidad tributaria de las comunidades autónomas los siguientes recursos tributarios:

- 1.º La recaudación de los tributos totalmente cedidos: impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte, impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, tributos sobre el juego y tasas afectas a los servicios traspasados.
- 2.º La tarifa autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente a una participación autonómica del 50% en el rendimiento de este impuesto.
- 3.º La cesión del 50% de la recaudación líquida producida por el impuesto sobre el valor añadido correspondiente al consumo en cada comunidad autónoma, determinado mediante el índice de consumo territorial de la respectiva comunidad cuantificado por el Instituto Nacional de Estadística.
- 4.º La cesión del 58% de la recaudación líquida de los impuestos especiales sobre la cerveza, productos intermedios, alcoholes y bebidas derivadas, hidrocarburos y sobre las labores del tabaco, distribuidos entre las comunidades autónomas en función de los índices regulados en las letras f) a j) del citado artículo 8 de la Ley 22/2009.
- 5.º La cesión del 100% de la recaudación líquida del impuesto especial sobre la electricidad, distribuido entre las comunidades autónomas en función del índice de consumo neto de energía eléctrica en la comunidad autónoma (en el año 2007), elaborado a partir de los datos del Ministerio de Industria.

No es este el lugar para examinar la cesión de tributos y las modalidades de cesión de los del Estado a las comunidades autónomas. Desde la perspectiva que aquí interesa, que es la de la capacidad tributaria de las comunidades autónomas, tenemos que cuestionarnos qué ocurre con el IGIC y con el AIEM que, como bien se sabe, constituyen los dos recursos tributarios derivados del REF con los que también se financia la comunidad autónoma. ¿Forman parte de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias?

2. LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF Y LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

Un análisis de esta cuestión que quisiera agotar mínimamente este asunto debería plantear, en primer lugar, la temática de la naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM desde la perspectiva de los recursos que integran la hacienda de las comunidades autónomas. Solo así estaremos en condiciones de entender si estos tributos constituyen unos recursos a tener en cuenta para determinar la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a efectos del sistema común de financiación autonómica.

2.1. Naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM

Un estudio de la naturaleza de estos dos tributos derivados del REF bien podría comenzar destacando algo tan obvio como que estos tributos constituyen unos «impuestos cedidos» por el Estado a las haciendas canarias (comunidad autónoma, cabildos insulares y ayuntamientos). Evidentemente, al ser el IGIC y el AIEM unos tributos de origen normativo estatal, pero que perciben la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales (art. 4 de la Ley canaria 9/2003, de 3 de abril, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Haciendas Territoriales de Canarias), es claro que nos encontramos, como ha señalado la doctrina que más acabadamente ha estudiado esta cuestión¹⁵, ante unos impuestos cedidos parcialmente a la Comunidad Autónoma de Canarias, al amparo de lo dispuesto en el artículo 157 a) de la Constitución.

Ahora bien, esta cesión que forma parte de la propia naturaleza jurídica del IGIC y del AIEM no implica en ningún caso una identificación con el concepto de tributo cedido de los artículos 10 y 11 de la LOFCA, como puso de relieve claramente el Tribunal Constitucional en su Sentencia 156/2004, de 23 de septiembre¹⁶. Pues no en vano la cesión de esos tributos tiene su

¹⁵ Orozco Muñoz, M. (1997, pp. 223 y ss).

¹⁶ La STC 156/2004, de 21 de septiembre, refiriéndose al IGIC y al APIC (antecedente del actual AIEM), señala que estos dos tributos no forman parte del sistema general de cesión de tributos establecido en la LOFCA. Dice esta sentencia que los tributos de que tratamos «forman parte integrante de su régimen económico y fiscal especial»; atribuyéndoles una «naturaleza compleja»; concluyendo el Tribunal Constitucional que de las normas reguladoras de la cesión de tributos que conforman el bloque de la constitucionalidad se desprende claramente que los citados tributos ni han

fundamento en que la especialidad del REF, contenida en la disposición adicional 4.^a de esta ley orgánica, habilita la existencia de supuestos *sui generis* o singulares de cesión como esta de los tributos derivados del REF.

De ahí que el que la Comunidad Autónoma de Canarias tenga atribuida, como competencia propia (no delegada), la gestión tributaria del REF (art. 32.14 del Estatuto de Autonomía de Canarias) y, por tanto, la del IGIC y la del AIEM constituye, en nuestra opinión, una excepción clara y evidente al principio establecido en la LOFCA de que la gestión por la comunidad autónoma de los tributos cedidos tenga que hacerse previa delegación del Estado; y, además, supone igualmente una confirmación explícita de que nos encontramos ante un supuesto *sui generis* de cesión de tributos derivada del carácter de financiación especial y complementaria que, en el marco del REF, cualifican a estos tributos.

A lo dicho habría que añadir que el carácter *sui generis* o singular de la cesión de los tributos derivados del REF justifica, igualmente, a nuestro juicio, que no exista en la propia LOFCA respecto al IGIC una limitación parecida a la que establece su artículo 11 con relación al IVA, ya que, sin duda, *en el caso de Canarias prevalece el régimen especial de financiación reconocido en la disposición adicional 4.^a de la LOFCA*.

No discutimos que esta cuestión de los criterios distintivos de la cesión de los tributos derivados del REF y la de los tributos cedidos por la LOFCA es una cuestión de índole teórica, pero también de una considerable relevancia financiera de cara al diseño del nuevo sistema de financiación autonómica: unos y otros recursos se les suele calificar por la doctrina con la misma denominación de tributos cedidos; sin embargo, existen entre ellos sustanciales diferencias de régimen jurídico como queda de manifiesto mediante una confrontación dialéctica de las notas que definen uno y otro régimen de cesión, confrontación que puede efectuarse de la siguiente forma:

- La cesión de los tributos derivados del REF (IGIC y el AIEM) se efectúa por la Ley 20/1991, y la del IEDMT, por el artículo 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En cambio, la cesión de los tributos de la LOFCA «se entenderá efectuada –así lo establece el art. 10.2 de esa ley– cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica»¹⁷.

sido calificados en la LOFCA como un tributo cedible, ni han sido configurados por el Estatuto de Autonomía de Canarias como un tributo cedido por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias. El Tribunal Constitucional asumió la postura del Gobierno de Canarias de que la LOFCA configura «a los tributos integrantes del REF como figuras *sui generis* no encuadrables estrictamente en la institución de los tributos cedidos», razón por la cual «no le son aplicables a dichos tributos el régimen competencial previsto para los tributos cedidos con carácter general en la propia LOFCA».

¹⁷ La cesión de los tributos por la vía de la LOFCA está regulada en la disposición adicional 2.^a de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, del Estatuto de Autonomía de Canarias. Por su parte, la Ley 26/2010, de 16 de julio, esta-

- La gestión del IGIC y la del AIEM es una competencia propia de la comunidad autónoma y no delegada. Así se desprende del artículo 32.14 del Estatuto de Autonomía: «Corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias el desarrollo legislativo y la ejecución en las siguientes materias: [...] 14. Normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias». En cambio, la gestión de los tributos cedidos de la LOFCA es por delegación, como disponen los artículos 54 y siguientes de la Ley 22/2009.
- El alcance de las competencias de la comunidad autónoma en materia de gestión y revisión de los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM) es absoluta y comprende, como dicen los artículos 62 y 90 de la Ley 20/1991, «(l)a gestión, liquidación, recaudación e inspección [...], así como la revisión de los actos dictados en aplicación de (los) mismo(s)», incluyendo también, según dispone la disposición adicional 6.ª de la LOFCA, «las reclamaciones económico-administrativas que se susciten en materia de aplicación de (esos) tributos». En cambio, las que tiene por delegación respecto a la gestión, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa de los tributos cedidos de la LOFCA únicamente alcanza a lo que establecen y determinan los artículos 55, 56, 57, 58 y 59 de la Ley 22/2009.
- La gestión y revisión de los tributos derivados del REF es, por naturaleza, una tarea competencial que corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias en la que el Estado queda completamente al margen, ya que la comunidad es la titular de dichas competencias gestoras y revisoras. En cambio, en los tributos cedidos por vía de la LOFCA, no sucede lo mismo, ya que el Estado no queda completamente al margen de la gestión y revisión de esos tributos y ostenta específicos poderes y deberes en esta materia, entre los que destacan, por un lado, el de la inspección de la gestión de esos tributos por la comunidad autónoma que lleva a cabo cada año la Inspección General de los Servicios del Ministerio de Hacienda, cuyo informe «se unirá a la documentación de los Presupuestos Generales del Estado» (art. 45.2 de la Ley 22/2009); y por otro, el de rendición de cuentas a la Intervención General de la Administración del Estado de los resultados obtenidos en la gestión de los tributos cedidos a través de la «Cuenta de gestión de tributos cedidos» (art. 60.2 de la Ley 22/2009).

2.2. Los tributos derivados del REF y la capacidad tributaria de la comunidad autónoma

Dos son los problemas que debemos examinar con relación a si los rendimientos de los tributos derivados del REF deben ser tenidos en cuenta para determinar la capacidad tributaria de

blece el régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

la Comunidad Autónoma de Canarias: por un lado, el carácter complementario de la financiación especial derivada de los tributos derivados del REF (a), y, por otro, la no integración de estos tributos en la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias (b).

a) El carácter complementario de la financiación especial procedente de los tributos derivados del REF

Ya hemos analizado en líneas anteriores en qué consiste el principio de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias derivado del REF. Ahora, tenemos que dar un paso más, y plantearnos si estos tributos derivados del REF constituyen, efectivamente, a nivel de la regulación de la hacienda de la comunidad autónoma, una fuente complementaria de financiación.

Una forma de acercarse a este tema puede ser la de comparar los recursos enumerados en el artículo 4.1 de la LOFCA con los del artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias. El artículo 4.1 de la LOFCA establece:

«De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las comunidades autónomas estarán constituidos por:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
- d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.
- e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.
- f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.
- g) El producto de las operaciones de crédito.
- h) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- i) Sus propios precios públicos».

Por su parte, el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias dispone:

«Los recursos de la comunidad autónoma estarán constituidos por:

- a) El producto de su patrimonio y los ingresos de derecho privado que le correspondan.

- b) Los ingresos procedentes de sus propios impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales.
- c) El rendimiento de los impuestos cedidos por el Estado a la Hacienda Regional Canaria.
- d) Los recargos y participaciones en los impuestos y otros ingresos del Estado.
- e) Las asignaciones y subvenciones que se le otorguen con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- f) Las transferencias procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y demás subvenciones de naturaleza privada o pública.
- g) Los recursos y otros ingresos que se le asignen como consecuencia de las competencias que se transfieran a la comunidad autónoma.
- h) El importe de las multas y demás sanciones pecuniarias en el ámbito de su competencia.
- i) La emisión de deuda y el recurso al crédito.
- j) Cualesquiera otros que puedan producirse en virtud de leyes generales y territoriales o como consecuencia de la vinculación a áreas supranacionales».

Sin entrar en un examen detallado, uno por uno, de los recursos que se enumeran en uno y otro artículo, y en las modificaciones del artículo 4.1 de la LOFCA por el artículo único.2 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, lo que sí conviene destacar, a efectos de este trabajo, es que el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias, al enumerar los recursos de la comunidad autónoma en línea con los regulados en el artículo 4.1 de la LOFCA, añade en la letra b) –es decir, dentro de los ingresos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias– los «arbitrios», recurso que hoy hay que entender referido a los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM), de acuerdo con una interpretación conforme a los antecedentes históricos del precepto.

Por ello, no cabe ninguna duda de que al incluir la letra b) del artículo 49 a los arbitrios o recursos derivados del REF, junto a los propios impuestos, tasas y contribuciones especiales de la comunidad autónoma, y como un recurso distinto de los impuestos cedidos por el Estado a la hacienda regional canaria (letra c), lo que hace el estatuto es configurar a los tributos derivados del REF (en la parte correspondiente a la comunidad autónoma) *como una fuente de financiación especial y complementaria a la general establecida en la LOFCA*, tal como reconoce hoy expresamente el párrafo segundo de su disposición adicional 4.^a, después de la modificación de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre:

«La Comunidad Autónoma de Canarias, como consecuencia del peculiar régimen económico y fiscal en este territorio, es titular de los rendimientos derivados de este régimen, en los términos establecidos en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en la Ley

19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y demás legislación actualmente en vigor».

Con todo, debe puntualizarse que esta financiación especial y complementaria derivada de los tributos derivados del REF, lo que pretende, como señala acertadamente Orozco Muñoz (1997)¹⁸, es dar cobertura, en términos financieros, al hecho diferencial canario, justificado –así lo hemos señalado– por las «circunstancias del hecho insular» (art. 138.1 de la Constitución), y la misma lejanía del territorio insular (art. 16.1 e) de la LOFCA), lo que implica, sin duda, según señala también Orozco Muñoz, que dicha financiación especial constituya un complemento o un plus respecto a la general establecida en la LOFCA para el resto de las comunidades autónomas.

b) La no integración de los tributos derivados del REF y del IEDMT en la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias

Después de lo que se ha dicho, queda claro que los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM) no pueden integrarse, junto a los tributos cedidos por el Estado, de acuerdo con la LOFCA, para determinar la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias a los efectos del sistema de financiación autonómica.

Tampoco puede incluirse, a nuestro juicio, en el cálculo de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT), cuyo rendimiento, como es sabido, se atribuye directamente a la Comunidad Autónoma de Canarias por el artículo 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y que –junto con el IGIC y el AIEM– también forma parte del Bloque de Financiación Canario a repartir entre la Comunidad Autónoma de Canarias y los entes locales canarios, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley territorial canaria 9/2003, antes citada.

Dos razones parecen oponerse a la integración de esos tributos en la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias:

- 1.^a Que los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM), a diferencia de los que se enumeran en el artículo 8 de la Ley 22/2009, no son tributos cedidos por el Estado conforme al régimen general de cesión establecido en los artículos 10 y 11 de la LOFCA. Su régimen de cesión, como ya se ha explicado, es una cesión *sui generis*, que encuentra su fundamento no en esos dos preceptos de la LOFCA sobre los tributos cedidos, sino en el principio del REF como sistema especial y complementario de financiación de las haciendas canarias, que por lo que a la LOFCA se refiere tiene su reconocimiento en su disposición adicional 4.^a.

¹⁸ Orozco Muñoz, M. (1997, p. 209).

- 2.^a Que el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias contempla a los tributos derivados del REF como una fuente especial y complementaria de financiación distinta a la general prevista en la LOFCA. Lo cual implica que no nos hallamos ante unos tributos cedidos y, por consiguiente, el rendimiento de estos tributos no puede tenerse en cuenta para el cálculo de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, ni tampoco –como establecía la disp. adic. 2.^a de la Ley 22/2009– para el del Fondo de Competitividad, cuya finalidad, según dice el párrafo segundo del artículo 23 es «garantizar que aquellas comunidades autónomas cuyos recursos por habitante ajustado proporcionados por el nuevo modelo previos a la aplicación de este Fondo sean inferiores a la media, teniendo en cuenta la capacidad fiscal de las comunidades autónomas, vean incrementados dichos recursos».

IV. LOS IMPUESTOS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y SOBRE LAS LABORES DEL TABACO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS Y LA CAPACIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY 22/2009

Tras analizar la problemática que plantean los tributos derivados del REF en la determinación de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, es necesario pasar ahora al examen de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco desde la perspectiva de su capacidad tributaria.

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y SOBRE LAS LABORES DEL TABACO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS RECURSOS FINANCIEROS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Para empezar, ha de señalarse que el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo y el impuesto sobre las labores del tabaco, regulados, respectivamente, por las Leyes territoriales canarias 5/1986, de 28 de julio, y 1/2011, de 21 de enero, constituyen impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias. Se trata, por tanto, de unas figuras tributarias creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en ejercicio de la previsión del artículo 133.2 del texto constitucional de que las «comunidades autónomas [...] podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes», precepto que es reiterado, con carácter general, en el artículo 6.1 de la LOFCA, y de modo específico para la Comunidad Autónoma de Canarias, en el artículo 51 de su Estatuto de Autonomía. En consecuencia, desde la perspectiva de los recursos financieros de la Comunidad Autónoma de Canarias, se está en el ámbito de «(s)us propios impuestos [...]» a que se refieren los artículos 157.1 b) de la CE, 4.1 b) de la LOFCA y 49 b) del Estatuto de Autonomía de Canarias.

Desde este punto de vista, estos dos impuestos participan totalmente de la naturaleza y régimen jurídico de los impuestos propios de todas las comunidades autónomas. Su única peculiaridad radica en una consecuencia derivada del principio de la franquicia fiscal sobre el consumo como es la de aplicar en el ámbito territorial del archipiélago canario el límite general de la potestad tributaria autonómica de que «(l)os tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado» (art. 6.2 de la LOFCA), que, en palabras del Tribunal Constitucional, «incide [...] de forma importante en la capacidad de las comunidades autónomas para establecer un sistema de tributos propios como consecuencia de la ocupación de la riqueza gravable [...] por los tributos estatales [...]» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4.º). Esta peculiaridad está en que a diferencia de lo que ocurre en el resto de comunidades autónomas de régimen común, dejando a un lado también las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, en las Islas Canarias no se exigen dos de los impuestos especiales de fabricación regulados por la Ley 38/1992: el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre las labores del tabaco (art. 3 de dicha ley). Y este espacio tributario no sometido a la tributación del Estado en el ámbito territorial canario, que tiene su origen en el ya citado principio de rango constitucional de franquicia fiscal sobre el consumo elaborado doctrinalmente¹⁹, y al que el propio Tribunal Constitucional se ha referido al aludir a las «franquicias fiscales sobre el consumo» mencionadas en el artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, características del REF, entendiendo las mismas en el sentido de una «exclusión de la imposición estatal indirecta» (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 7.º, párr. 2.º), es ocupado por los impuestos canarios sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco.

Pero estos dos impuestos, desde el punto de vista de su naturaleza y régimen jurídico, siguen siendo el resultado del ejercicio de la potestad general de establecer y exigir tributos por parte de las comunidades autónomas. Aunque no debe olvidarse que a esa naturaleza y régimen jurídico generales de los impuestos propios de las comunidades autónomas, de los que participan plenamente estos dos impuestos canarios, deben añadirse determinadas consecuencias relevantes de régimen jurídico al tratarse de unos impuestos que a su vez son el resultado y concreción del mencionado principio de franquicia fiscal sobre el consumo: en su regulación concreta, como ya se indicó, se ha de prever la no sujeción o exención de la fase minorista o consumo final²⁰.

Precisamente, sobre este aspecto han insistido los preámbulos de cada una de las leyes reguladoras de estos impuestos. Así, en relación con el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo, tras hacerse referencia «a la no posibilidad de gravar hechos impositivos sujetos por el Estado» del artículo 6.2 de la LOFCA, se señalaba en el preámbulo de la Ley 5/1986 que «(e)n el impuesto sobre carburantes que ahora se establece en el archipiélago canario no cabe plantear ilegitimidad,

¹⁹ Véanse, entre otros, Mauricio Subirana, S. (1994) y Orozco Muñoz, M. (1997).

²⁰ En este sentido, Orozco Muñoz (1997, pp. 220-221), entiende que también en estos casos de «Impuestos propios de la comunidad autónoma que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado en el resto del territorio nacional», «sería factible hablar de una imposición especial canaria, integrada en el REF, dada su peculiaridad respecto a la imposición operante en el resto de comunidades autónomas, en las que no opera la franquicia fiscal sobre el consumo».

por la ausencia de aplicación en Canarias de un impuesto de idéntica o similar naturaleza jurídico-material en todo el proceso histórico del Régimen Económico y Fiscal, salvo la exacción regulada por la Ley 47/1980, de 1 de octubre, si bien de origen y finalidad completamente diferente al presente [...]». En la misma línea se pronunciaba también el preámbulo de la Ley 1/2011, en relación con el impuesto sobre las labores del tabaco, que «respeta [...] el principio de la prohibición de la doble imposición del artículo 6.2 de la LOFCA, ya que el "espacio" que grava no está "ocupado" en Canarias por ningún impuesto del Estado de análoga o similar naturaleza. El Tribunal Constitucional ha señalado a este respecto –se añadía– que lo que prohíbe la LOFCA es estrictamente la duplicidad de hechos imposables (STC 37/1987, de 26 de marzo), pero no –que es lo que ocurre con este impuesto y el estatal sobre labores del tabaco– la existencia de un impuesto estatal y otro autonómico sobre una misma materia imponible con distintos ámbitos de aplicación».

2. LOS IMPUESTOS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO Y SOBRE LAS LABORES DEL TABACO Y EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

La Ley 22/2009 que, como ya hemos señalado, es la que configura el actual sistema de financiación de las comunidades autónomas, no tiene en consideración ni incluye a los impuestos propios de las comunidades autónomas ni cuando determina los recursos financieros que se distribuyen de forma homogénea entre todas las comunidades autónomas, ni cuando identifica los recursos que se tienen en cuenta para determinar la financiación que corresponde a las comunidades autónomas procedente de recursos del Estado. Así ocurre, como hemos explicado en el epígrafe anterior, en relación con la «capacidad tributaria», elemento clave en todo el sistema de financiación de las comunidades autónomas configurado a través de la Ley 22/2009, que, recordamos, hemos definido, de acuerdo con el artículo 8 de la ley, como el conjunto de recursos tributarios que estas entidades reciben –en términos normativos– vía tributos cedidos, y en la que –evidentemente– no se incluyen los impuestos propios de las comunidades autónomas. Lo cual, vaya por delante, ya destacó, en su día, el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en el Acuerdo 7/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuando afirmó expresamente sobre esta cuestión que «los tributos propios no forman parte del sistema de financiación».

Por ello, el tener en consideración –o incluir– en el sistema de financiación de las comunidades autónomas los rendimientos procedentes de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuando no se tienen en cuenta ni se incluyen los ingresos derivados de los impuestos propios de las restantes comunidades autónomas, supone una inadmisibles ruptura del sistema general de financiación de las comunidades autónomas en perjuicio de la Comunidad Autónoma de Canarias, cuando, sin embargo, la posición que esta debe ocupar en dicho sistema no es ni debe ser distinta a la del resto de las comunidades autónomas, ya que no existe razón alguna para este tratamiento diferente: no lo son ni el elevado volumen de recaudación en Canarias de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco en comparación con la gran parte

de los impuestos propios de las comunidades autónomas, ni tampoco una eventual equiparación entre los rendimientos derivados de estos dos impuestos y los procedentes de los impuestos especiales estatales cedidos no aplicables en Canarias y cuyo espacio impositivo aquellos ocupan. Analicemos por separado cada una de ellas.

- 1.º En primer lugar, hay que afirmar de una forma categórica que la cuantía de recaudación en las islas de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco²¹ en comparación con la de los impuestos propios de gran parte de las comunidades autónomas no constituye razón alguna para justificar un trato diferenciado a la Comunidad Autónoma de Canarias en esta materia, ya que lo que ha hecho la Comunidad Autónoma de Canarias –al establecer y exigir esos impuestos obteniendo el volumen de recaudación correspondiente– es ejercer su autonomía financiera, en la vertiente de los ingresos de carácter tributario, ámbito que, como ya se ha dicho, queda fuera del sistema de financiación de las comunidades autónomas. Debe insistirse en que el establecimiento de estos dos impuestos por la Comunidad Autónoma de Canarias no era obligada, sino que ha sido el resultado del libre y voluntario ejercicio por la misma de su autonomía financiera.

Así lo pone de manifiesto tanto la mencionada exclusión de la «capacidad tributaria» de los rendimientos derivados de los impuestos propios, como también el haber dejado fuera de la «capacidad tributaria» las consecuencias recaudatorias que se derivarían en los ingresos de la comunidad por el ejercicio de las potestades normativas en el ámbito de los tributos cedidos, como establece el artículo 3 de la Ley 22/2009 al disponer que «el importe de(l) rendimiento (del tributo se calculará) sin tener en cuenta el ejercicio de competencias normativas realizado por la comunidad autónoma».

- 2.º En segundo lugar, tampoco justifica la inclusión de los rendimientos de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco en el sistema de financiación de las comunidades autónomas y en concreto en la «capacidad tributaria» de la Comunidad Autónoma de Canarias, una eventual equiparación de aquellos impuestos con los ingresos percibidos por el resto de comunidades autónomas derivados de los impuestos especiales estatales no aplicables en Canarias y cuyo espacio impositivo ocupan aquellos. Nos referimos, en concreto, a los impuestos especiales estatales sobre hidrocarburos y sobre labores del tabaco. Téngase en cuenta que en el resto de comunidades autónomas estos dos últimos impuestos estatales se incluyen dentro de los recursos que integran

²¹ El importe de la recaudación de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, dentro de los cuales se incluyen los dos impuestos mencionados en el texto, es de 417.788,1 miles de euros, lo que supone un 15% de su recaudación tributaria total, según los datos del informe *Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2017*, elaborado por el REAF-REGAF, correspondiente a la recaudación del año 2015.

su «capacidad tributaria» (el 58% de la recaudación líquida de estos impuestos se cede a las comunidades autónomas, de acuerdo con lo que establecen las letras i) y j) del art. 8 de la Ley 22/2009).

Y no lo justifica, porque, a nuestro juicio, a la hora de examinar esta cuestión, no debe confundirse «el efecto sustitutivo» que se produce, en el plano impositivo, por la circunstancia de que la imposición indirecta y propia de la Comunidad Autónoma de Canarias se proyecte, en cuanto a su objeto imponible, sobre el espacio tributario liberado por el principio de franquicia sobre el consumo, con una «cesión de impuestos», ya que dicha cesión no existe jurídicamente, dado que lo que en realidad ha ocurrido es que la «laguna impositiva» que se produce en el ámbito de la imposición indirecta como consecuencia del principio de franquicia fiscal sobre el consumo²² ha sido aprovechada por la Comunidad Autónoma de Canarias para establecer los impuestos sobre combustibles derivados de petróleo y sobre las labores del tabaco.

Precisamente, por ello, cuando en el seno del sistema de financiación autonómica entra en juego la determinación de la «capacidad tributaria» de la Comunidad Autónoma de Canarias, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 22/2009, esta es notablemente inferior a la del resto de comunidades autónomas²³, entre otras razones, porque en las islas no se aplican los impuestos especiales estatales de fabricación más importantes (el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre las labores del tabaco, de la Ley 38/1992). Pero es totalmente inadmisibles incluir en dicha «capacidad tributaria», en el caso de Canarias, a los rendimientos de los impuestos sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco, ya que estos dos impuestos no son ni pueden ser equiparables en modo alguno a los impuestos estatales sobre el mismo objeto imponible, al ser los primeros impuestos propios de titularidad de la comunidad autónoma, lo que nada tiene que ver con la condición que ostentan los rendimientos de aquellos impuestos estatales cedidos a las restantes comunidades autónomas que se incluyen en su «capacidad tributaria». Justamente, por ello, no pueden ser utilizados los rendimientos de dichos impuestos en la determinación de la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias para «compensar» la pérdida de recaudación por la franquicia fiscal sobre el consumo en el resultado final del reparto al que conduce el sistema de financiación.

Por lo demás, debe insistirse en que esta equiparación de los impuestos propios de la comunidad autónoma con los impuestos especiales estatales de fabricación no tiene fundamento

²² Es preciso volver en este punto sobre la complementariedad de los principios del REF de la franquicia fiscal sobre el consumo y de la financiación especial y complementaria de las haciendas canarias pues si bien la franquicia determina la inaplicación en Canarias de determinados impuestos indirectos estatales, los dos impuestos especiales a los que nos referimos no tienen como función cubrir el vacío producido en el espacio impositivo canario por la inaplicación de los impuestos estatales, pues el rendimiento de los impuestos especiales propios de la Comunidad Autónoma de Canarias no se destina, ni directa ni indirectamente, a compensar, total o parcialmente, la pérdida de ingresos ocasionada en la hacienda estatal por la repetida franquicia fiscal sobre el consumo. Véase en el mismo sentido Orozco Muñoz, M. (1997, p. 208).

²³ Véanse Melián González, A. y Dorta Velázquez, J. A. (2016, p. 10).

jurídico alguno, ya que, como se habrá comprendido, lo que se equipara son realidades jurídicas totalmente distintas (rendimientos derivados de impuestos estatales cedidos y rendimientos derivados de impuestos propios), bajo una perspectiva meramente económica, lo cual es del todo inadmisibles. Pues supone diseñar un modelo de financiación, como ha dicho el profesor Lozano Serrano (2016)²⁴, «calculadora en mano, pero no, desde luego, con la Constitución sobre la mesa» ni –añadimos nosotros– con la disposición adicional 4.ª de la LOFCA y el Estatuto de Autonomía de Canarias, que exigen tener en cuenta a la hora de diseñar el sistema de financiación autonómico el principio de financiación especial y complementaria de las haciendas canarias.

Debe tenerse presente, a este respecto, que los impuestos canarios sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco, con independencia de la ya señalada naturaleza de impuestos propios de la comunidad autónoma equiparables a los de los impuestos propios de las restantes comunidades autónomas, son impuestos que, por las propias características del principio de franquicia fiscal sobre el consumo, mantienen una conexión estructural con el REF. Y, por ello, entendemos que su equiparación con otros impuestos especiales semejantes cedidos al resto de las comunidades autónomas supondría alterar –utilizando los términos empleados por el Tribunal Constitucional (STC 16/2003, de 30 de enero)– *el sistema adicional y complementario de financiación de la Comunidad Autónoma de Canarias* que, como dice la doctrina²⁵, tiene «una singularidad sustantiva, y no solo cuantitativa, respecto al sistema general de financiación de las haciendas autonómicas», reconocido explícitamente por la disposición adicional 4.ª de la LOFCA.

Y ello no es todo; es que esa alteración del REF supondría desconocer, como algo sustantivo de este régimen dotado de protección constitucional, la existencia de «tributos destinados a la financiación del archipiélago canario», que es el modo a través del cual el constituyente ha hecho efectivo fundamentalmente en el ámbito del archipiélago canario el principio de solidaridad reconocido en el artículo 138.1 de la Constitución. Así lo ha destacado también la Sentencia del Tribunal Constitucional 16/2003, de 30 de enero, cuando afirma: «Resulta, pues, evidente el sentido esencialmente finalista del régimen económico y fiscal de Canarias, en cuanto que se integra por un conjunto de elementos –no exclusivamente fiscales– de carácter rigurosamente instrumental, en cuanto que son puros medios para conseguir un fin –art. 138.1 CE–, concretamente, la realización efectiva del principio de solidaridad atendiendo precisamente al hecho insular».

Por ello, incluir los impuestos canarios sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores del tabaco dentro del sistema de financiación autonómica supondría una vulneración del REF y, lo que es más grave aún, constituiría una medida atentatoria contra la disposición adicional 4.ª de la LOFCA, según la cual «(l) a actividad financiera y tributaria del archipiélago canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal».

²⁴ Lozano Serrano, C. (2016, p. 69).

²⁵ Orozco Muñoz, M. (1997, p. 212).

V. CONCLUSIONES

Como resumen de lo que hasta aquí hemos expuesto, pueden establecerse las cuatro conclusiones siguientes:

- *Primera.* Incluir la recaudación derivada del impuesto general indirecto canario, del arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías o del impuesto especial sobre medios de transporte, que forman el Bloque de Financiación Canario de la Ley territorial canaria 9/2003 a repartir entre la comunidad autónoma, cabildos insulares y ayuntamientos canarios, así como también la recaudación de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias que han ocupado el espacio impositivo dejado libre por el Estado derivado de la franquicia fiscal sobre el consumo que rige en el archipiélago canario (hoy son el impuesto sobre combustibles derivados del petróleo y el impuesto sobre las labores del tabaco), a efectos de determinar los recursos que corresponden a las comunidades autónomas procedentes del Estado en el sistema de financiación autonómica, como hizo el párrafo 3.º de la disposición adicional 2.ª de la Ley 22/2009 en relación con el Fondo de Competitividad, constituye una vulneración de las exigencias constitucionales del régimen económico y fiscal de Canarias. Lo mismo ocurriría si se incluyeran estos recursos en la llamada «capacidad tributaria», que es dentro del sistema de financiación autonómico el conjunto de recursos que reciben las comunidades autónomas vía tributos cedidos, en términos normativos, que es lo que, sin embargo, se ha sugerido en alguna propuesta doctrinal sobre el futuro nuevo sistema.
- *Segunda.* Las exigencias constitucionales del régimen económico y fiscal de Canarias se derivan de la identificación en la Constitución y en normas integrantes del bloque de la constitucionalidad (disp. adic. 3.ª de la Constitución, art. 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, disp. adic. 4.ª de la LOFCA, entre otras) de una verdadera y propia institución jurídica, el régimen económico y fiscal de Canarias, uno de cuyos contenidos es la existencia de unos «tributos de aplicación exclusiva en el archipiélago canario» y unos «tributos destinados exclusivamente a la financiación del archipiélago canario» (STC 16/2003, de 30 de enero), lo que debe ser entendido a partir de la evolución histórica de la que se extrae como unos recursos que aportan una financiación especial y complementaria a las haciendas territoriales canarias, frente al resto de haciendas territoriales españolas que carecen de la misma.
- *Tercera.* Dentro del sistema de financiación autonómico y en concreto a efectos de determinar la llamada «capacidad tributaria», el impuesto general indirecto canario, el arbitrio sobre importaciones y entrega de mercancías o el impuesto especial sobre medios de transporte no pueden ser equiparados a los impuestos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas según el régimen general de cesión de los artículos 10 y 11 de la LOFCA, puesto que se trata de tributos de naturaleza jurídica diferente, como puso de relieve la STC 156/2004, de 23 de septiembre. En definitiva, se trata de recursos que corresponden a la Comunidad Autónoma de Ca-

narias, además de a las otras haciendas territoriales canarias, por un título jurídico distinto al del régimen general de cesión de impuestos del Estado, de lo que se derivan además importantes diferencias de régimen jurídico. De llevarse a cabo esa equiparación se desconocería y vulneraría el principio de financiación especial y complementaria de las haciendas territoriales canarias dotado de protección constitucional, que encuentra claramente su reflejo en relación con aquellos tributos en el reconocimiento por la disposición adicional 4.^a de la LOFCA de la titularidad de la Comunidad Autónoma de Canarias de los rendimientos derivados de su peculiar régimen económico y fiscal y en la mención por el artículo 49 del Estatuto de Autonomía de Canarias a los «arbitrios» como recurso adicional al de «sus propios impuestos» y al del «rendimiento de los impuestos cedidos por el Estado a la hacienda regional canaria», que hay que entender, de acuerdo con los antecedentes históricos del REF, referido a los tributos derivados de este régimen.

- *Cuarta.* El impuesto sobre combustibles derivados del petróleo y el impuesto sobre las labores del tabaco son impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, resultado del ejercicio de su potestad para establecer y exigir tributos (art. 133.2 de la Constitución), con independencia de que hayan podido ser establecidos en este territorio ocupando el espacio libre dejado por el Estado por la franquicia fiscal sobre el consumo propia del régimen económico y fiscal canario. Por este motivo, estos impuestos canarios deben tener el mismo tratamiento que el de los impuestos propios del resto de comunidades autónomas en el sistema de financiación autonómico y no, por tanto, ser considerados de modo diferente como hizo, sin embargo, en relación con el primero de aquellos impuestos, el párrafo 3.º de la disposición adicional 2.^a de la Ley 22/2009 a efectos del Fondo de Competitividad.

Referencias bibliográficas

- Lois Estévez, J. (1956). Sobre el concepto de «naturaleza jurídica». En *Anuario de filosofía del Derecho*.
- Lozano Serrano, C. (2016). La perversión de la garantía constitucional de derechos sociales por el sistema de financiación autonómica. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 14.
- Mauricio Subirana, S. (1994). *La franquicia sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual*. Madrid: Marcial Pons.
- Melián González, A. y Dorta Velázquez, J. A. (2016). Canarias en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: antecedentes, situación actual y perspectivas de futuro. *Hacienda Canaria*, 45.
- Orozco Muñoz, M. (1997). *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*. Madrid: Marcial Pons.
- Yanes, A. y Clavijo, F. (1979). Análisis de la Disposición Adicional Tercera (1). *Rumbos*, 3.

Los motivos de oposición a la providencia de apremio

Andrés García Martínez

*Profesor titular, acreditado a catedrático,
de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar de la Peña Velasco, don Alejandro Blázquez Lidoy, don Antonio Montero Domínguez, don Jesús Quintas Bermúdez, don Fernando Serrano Antón y don Eduardo Verdún Fraile.

EXTRACTO

Los conflictos entre la Administración tributaria y los deudores tributarios en relación con la procedencia del procedimiento de apremio para el cobro de las deudas se han intensificado en los últimos años. Y esto, debido a la larga crisis económica que todavía padecemos, con las dificultades que ello ha supuesto para el puntual pago de las deudas tributarias, así como a las acuciantes necesidades de cobro de tales deudas por parte de la Administración tributaria, precisamente, por el descenso en la recaudación tributaria global motivada por el descenso en la actividad económica. El interés de este estudio radica, precisamente, en ofrecer un análisis de los criterios jurisprudenciales y doctrinales más recientes en torno a la interpretación de los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio y en determinar aquellos motivos o causas de oposición del deudor no previstos expresamente en la LGT, tales como la nulidad de pleno derecho del acto de liquidación, que, sin embargo, los tribunales van admitiendo en una interpretación algo más flexible del artículo 167.3 de la LGT, que establece la lista de motivos de oposición al apremio.

Palabras clave: recaudación; periodo ejecutivo; providencia de apremio; oposición del deudor; impugnación.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017 / Fecha de revisión: 15-01-2018

The reasons for opposition to the executive collection procedure

Andrés García Martínez

ABSTRACT

The conflicts between the tax Administration and the tax debtors in relation to the origin of the enforcement procedure for the collection of debts have intensified in recent years. And this, due to the long economic crisis that we still suffer, with the difficulties that this has meant for the timely payment of tax debts, as well as the pressing needs of collection of such debts by the tax Administration, precisely, for the decrease in global tax collection due to the decline in economic activity. The interest of this study lies, precisely, in offering an analysis of the most recent jurisprudential and doctrinal criteria regarding the interpretation of the grounds for opposing the admissibility of the remedy and in determining those grounds or grounds of opposition of the debtor not expressly provided for in the LGT, such as the nullity of the act of liquidation, which, however, the courts admit a somewhat more flexible interpretation of article 167.3 of the LGT, that establishes the list of grounds for opposing the pressure.

Keywords: collection; executive period; executive procedure; opposition of the debtor; debtor's challenge.

Sumario

1. Introducción

- 1.1. El procedimiento de apremio como manifestación de la potestad de autotutela administrativa
- 1.2. Los presupuestos del procedimiento de apremio
- 1.3. Del carácter tasado a un cierto carácter abierto de los motivos de oposición a la providencia de apremio
- 1.4. La clasificación de los motivos de oposición a la providencia de apremio

2. Motivos materiales de oposición a la providencia de apremio

- 2.1. Motivos que se fundamentan en la inexistencia del acto administrativo
 - 2.1.1. Falta de notificación de la liquidación
 - 2.1.2. La anulación de la liquidación
 - 2.1.3. La posibilidad de alegar frente a la providencia de apremio la nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria
- 2.2. Motivos de oposición que se fundamentan en la no finalización del periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria
 - 2.2.1. La solicitud de aplazamiento y fraccionamiento
 - 2.2.2. Otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación
 - 2.2.2.1. La suspensión de la ejecutividad del acto de liquidación
 - 2.2.2.2. La suspensión del procedimiento recaudatorio por la declaración de concurso de acreedores del obligado tributario
- 2.3. Causas basadas en la ausencia de incumplimiento de la obligación tributaria
 - 2.3.1. La extinción total de la deuda tributaria
 - 2.3.2. La prescripción del derecho a exigir el pago y la prescripción del derecho a liquidar

3. Motivos formales de oposición a la providencia de apremio

- 3.1. La omisión o el error en la identificación del obligado tributario
- 3.2. La omisión o el error respecto a la deuda tributaria
- 3.3. Otros motivos de carácter formal que invalidarían la providencia de apremio

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

García Martínez, A. (2018). Los motivos de oposición a la providencia de apremio. *RCyT. CEF*, 421, 115-154.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO COMO MANIFESTACIÓN DE LA POTESTAD DE AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA

En el presente trabajo nos proponemos analizar los motivos de oposición del deudor tributario frente a la providencia de apremio¹. Constituye esta, como señala el artículo 167.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), el título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios. Así, el artículo 70.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), conceptúa la providencia de apremio como el «acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago». La providencia de apremio constituye, pues, en el ámbito de la recaudación tributaria (y de la recaudación de otros ingresos de derecho público que no tienen naturaleza tributaria), la concreción de la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración, ya que con la emisión y notificación de la misma al deudor tributario se da inicio al procedimiento de ejecución forzosa, tradicionalmente llamado «procedimiento de apremio», encaminado al cobro coactivo de la deuda debida a la Administración, mediante la traba y ejecución de los bienes del deudor si fuese necesario².

Ciñéndonos al ámbito exclusivamente tributario, la notificación de la providencia de apremio da inicio al procedimiento ejecutivo previsto en la normativa tributaria para la recaudación

¹ Como destaca F. Serrano Antón (1998, p. 65), desde un punto de vista subjetivo cabe distinguir entre la oposición ejercitada por el deudor y la llevada a cabo por terceras personas ajenas al procedimiento ejecutivo. En este último caso se incluye exclusivamente a la tercera de dominio. Pues bien, en nuestro trabajo nos centraremos en la oposición a la procedencia del procedimiento de apremio que puede llevar a cabo el deudor.

² En este sentido, M. Lafuente Benaches (1992, p. 131) define la ejecución forzosa como «un procedimiento de ejecución del acto administrativo en que la Administración utiliza la coacción frente a los administrados que se niegan a cumplirlo voluntariamente. El ordenamiento jurídico posibilita a la Administración pública la utilización de un procedimiento para hacer efectivas las consecuencias jurídicas del acto administrativo». F. J. Sanz Larruga (1991, pp. 44 y 45) califica el apremio administrativo como «el medio ordinario de ejecución forzosa administrativa», y como un medio de ejecución forzosa *singular*, esto es, que recae sobre bienes concretos del patrimonio del deudor y no sobre la totalidad de este, si bien, ello no impide que a través de sucesivas operaciones de embargo y enajenación se produzca la total liquidación del patrimonio del deudor.

de las deudas de esta naturaleza. De conformidad con el artículo 167.1 de la LGT, el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos de apremio previstos en el artículo 28 de la LGT y se requerirá al deudor para que efectúe el pago. Se trata de un procedimiento exclusivamente administrativo, por lo que la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria, como expresamente establece el artículo 163.1 de la LGT. Es un procedimiento que se inicia e impulsa de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, solo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria, tal y como preceptúa el artículo 163.3 de la LGT³.

Respecto a los efectos del inicio del procedimiento de apremio, se han señalado los siguientes⁴:

- a) El devengo de los recargos del periodo ejecutivo.
- b) El comienzo del devengo del interés de demora. El mismo es compatible con el llamado «recargo de apremio» y con las propias costas del procedimiento.
- c) El embargo y enajenación de los bienes y derechos del obligado tributario si el deudor no efectuase el pago en el nuevo plazo voluntario concedido al efecto (debe advertirse así en la providencia de apremio según lo señalado en el art. 167.4 de la LGT).

1.2. LOS PRESUPUESTOS DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

El procedimiento de apremio no puede iniciarse de forma arbitraria, sino que es necesaria la concurrencia de unos presupuestos materiales, temporales y formales para dar curso al mismo⁵.

El presupuesto material lo constituye la necesidad de que la deuda sea líquida y exigible. Para ello es imprescindible que el deudor haya tenido conocimiento de la existencia de la deuda, de forma que haya podido ejercer las acciones de defensa legalmente previstas en el correspondiente procedimiento contradictorio⁶.

³ Como señala A. Menéndez Moreno (2015, p. 328), el procedimiento de apremio constituye «el cauce formal mediante el que la Administración procura el cumplimiento de la prestación tributaria actuando, coercitivamente, si es preciso, contra el patrimonio del deudor».

⁴ Sobre ello, *vid.*, M. M. Pascual González (2008, pp. 119-125).

⁵ En este sentido, J. F. Hurtado González (2001, pp. 443-481) [versión electrónica VLEX-215976, p. 2].

⁶ En este sentido, J. F. Hurtado González (2001, p. 2), para el que esta es una cuestión fundamental para el correcto enfoque de los motivos de oposición a la providencia de apremio, pues si se «salvaguada correctamente el derecho del contribuyente a la tutela judicial efectiva mediante un procedimiento contradictorio en el momento de la determinación de la deuda se elimina la posibilidad de que este alegue motivos que debieron resolverse previamente en un momento procesal anterior al que se desarrolla el procedimiento de apremio».

El presupuesto temporal se configura en torno a la necesidad de que haya finalizado el plazo de ingreso voluntario otorgado por la legislación vigente⁷. Hay que tener en cuenta, no obstante, que el deudor siempre podrá ingresar la deuda una vez finalizado el periodo voluntario de ingreso, pero antes de que se le haya notificado la providencia de apremio⁸. Lo cual nos conduce a la distinción entre periodo ejecutivo y procedimiento de apremio, dado que el comienzo del periodo ejecutivo constituye el presupuesto temporal para el inicio del procedimiento de apremio, puesto que este se incardina en aquel⁹.

El tercer presupuesto es de naturaleza formal y consiste en la necesidad de que la Administración notifique al deudor el inicio del procedimiento de apremio mediante la expedición y notificación del correspondiente título ejecutivo que, como hemos señalado, se denomina «providencia de apremio». Además, dicha providencia apercibe al deudor de que en el caso de no satisfacer la deuda de forma voluntaria dentro del nuevo plazo que se le concede, se procederá a la ejecución forzosa de su patrimonio¹⁰.

Precisamente, como bien ha explicado Martín Cano (2007), los motivos de oposición a la procedencia del procedimiento de apremio contemplados en la LGT obedecen a la ausencia de alguno de los presupuestos habilitantes de tal procedimiento y es desde esa óptica desde la que han de interpretarse tales motivos de oposición y su posible extensión a otros supuestos no expresamente contemplados en la norma¹¹.

1.3. DEL CARÁCTER TASADO A UN CIERTO CARÁCTER ABIERTO DE LOS MOTIVOS DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

El artículo 167.3 de la LGT contempla los motivos de oposición a la providencia de apremio, señalando que «contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

⁷ J. F. Hurtado González (2001, p. 2).

⁸ La jurisprudencia ha destacado de manera constante que solo vencido el plazo de ingreso de la deuda tributaria se inicia el periodo ejecutivo, una de cuyas consecuencias es la determinación o la aplicación automática del «recargo de apremio». Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 26 de diciembre de 2011 (rec. núm. 2238/2009), «no se hace depender tal contingencia de la expedición de título habilitante alguno, sino del mero transcurso del plazo de pago en periodo voluntario». Dentro de ese periodo ejecutivo el deudor puede pagar la deuda antes de que se inicie propiamente el procedimiento de apremio.

⁹ Como nos recuerda la STS de 30 de abril de 2014 (rec. núm. 2987/2011), ambas figuras son «dos realidades distintas de la función recaudatoria pero relacionadas entre sí, puesto que el comienzo del periodo ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio. En definitiva, el periodo ejecutivo es una realidad temporal de la recaudada que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en periodo voluntario, tanto de forma "espontánea" como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago».

¹⁰ En este sentido, J. F. Hurtado González (2001, p. 3).

¹¹ *Cfr.*, R. A. Martín Cano (2007, pp. 100 y ss.).

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada»¹².

La dicción literal del precepto, que habla de que solo serán admisibles esos motivos de oposición, ha llevado a parte de la doctrina y de la jurisprudencia, en una interpretación literal y estricta del mismo, a considerar que la lista de motivos de oposición a la providencia de apremio constituye una enumeración taxativa, un *numerus clausus*, de forma que no cabe admitir cualquier otro motivo que no esté contemplado expresamente para oponerse a la providencia de apremio¹³. Sin embargo, gran parte de la doctrina y también muchas resoluciones judiciales han realizado una interpretación más flexible o amplia del precepto, admitiendo otros motivos de oposición no contemplados expresamente en el precepto, pero que guardan una identidad de razón con el fundamento que justifica la inclusión de esos motivos de oposición sí contemplados, a fin de no provocar una situación de indefensión al deudor tributario¹⁴.

Precisamente, en ello radica el interés de este estudio, en ofrecer un análisis de los criterios jurisprudenciales más recientes en torno a la interpretación de los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio y en determinar aquellos supuestos no expresamente contemplados en la LGT que la jurisprudencia viene admitiendo también en la oposición del deudor a la providencia de apremio. Y ello, además, en un momento en el que el procedimiento de recaudación, en general, y el procedimiento de apremio, en particular, han cobrado un especial relieve debido a las dificultades económicas de miles de obligados tributarios ocasionadas por la larga crisis económica de estos años y al especial «celo» puesto por la Administración tributaria en lo-

¹² El precepto no ha sido objeto de desarrollo reglamentario en el vigente RGR.

¹³ Una revisión de las distintas posiciones doctrinales al respecto realiza J. F. Hurtado González (2001, pp. 7 y ss.).

¹⁴ En este sentido, señala A. López Díaz (2001, p. 113), que el carácter exhaustivo de los motivos de oposición «no ha impedido que tanto la doctrina como la jurisprudencia hayan admitido la alegación de otras causas que, sin encajar en la letra de las enumeradas en el artículo 138 [de la LGT-1963], responden a los mismos fundamentos de las allí existentes, o bien se derivan de la propia naturaleza del procedimiento ejecutivo». En esta misma línea, J. M. Tejerizo López (2006, pp. 208 y 209) distingue entre una línea clásica en la jurisprudencia que consiste en considerar los motivos legales como una lista cerrada, poniendo el acento en el carácter ejecutivo del procedimiento de apremio y otra postura jurisprudencial, más respetuosa con los derechos de los interesados, que postula la consideración abierta de los motivos de oposición al apremio, sobre todo cuando el procedimiento está viciado con una nulidad radical.

grar una recaudación más eficaz de las deudas tributarias, lo que, lógicamente, ha multiplicado los conflictos entre los deudores tributarios y la Administración exactora¹⁵.

Evidentemente, y aun admitiendo una interpretación flexible de los motivos de oposición a la providencia de apremio, está claro que tales motivos deben ser limitados y que el fundamento de esta limitación radica en la posibilidad previa que ha tenido el obligado tributario de impugnar la liquidación cuando esta aún se hallaba en periodo voluntario de recaudación, fundándose en cualquier vicio determinante de su nulidad o anulabilidad. Esta limitación de oposición a los motivos que no hayan podido alegarse en la fase de determinación de la deuda tiene lugar porque el legislador es consciente del posible ánimo dilatorio del contribuyente en la oposición al procedimiento de apremio, ya que la cuestión relativa a la determinación de la deuda tributaria, en principio, no puede permanecer abierta también en esta fase de la recaudación ejecutiva de la misma¹⁶.

Este principio viene siendo reiteradamente recordado por la jurisprudencia, para la que, como, por ejemplo, señala la STS de 22 de marzo de 2013 (rec. cas. núm. 375/2012), «un elemental principio de seguridad jurídica impide la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias que se puedan suscitar entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, y en particular, determina como lógica consecuencia que iniciada la actividad de ejecución en virtud del título adecuado, no pueden trasladarse a dicha fase cuestiones que se debieron solventar en la fase declarativa, por lo que el administrado no puede oponer frente a las correspondientes providencias de apremio motivos de nulidad afectantes a la propia liquidación practicada sino solo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución»¹⁷. Si bien, la propia jurisprudencia ha matizado en numerosos casos ese principio, señalando que «ello, claro está, resulta justificado solo cuando se ha tenido oportunidad de oponer los motivos procedentes contra la liquidación, no en cambio cuando no ha existido tal posibilidad»¹⁸.

¹⁵ Como magistralmente señala J. Martín Queralt (2001, p. 12), hay una razón que se impone con evidencia meridiana al renacer de la importancia de la función recaudatoria, «los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –y lo mismo ocurre en las dependencias municipales, provinciales y autonómicas– tienen unos objetivos recaudatorios que, de buen o mal grado, deben cumplir y esos objetivos –como no puede por menos de ocurrir atendido el volumen del gasto público– no se caracterizan precisamente por su moderación. El resultado es claro: hay que forzar la máquina. Y en ese forzar la máquina no queda pieza a la que no se le dé una vuelta de tuerca».

¹⁶ J. F. Hurtado González (2001, p. 2) se refiere a que si no se limitaran los motivos de oposición al apremio, pudiéndose discutir nuevamente los aspectos atinentes a la determinación de la deuda tributaria, el contribuyente podría utilizar la oposición al apremio con fines dilatorios. En esta línea, R. Calvo Ortega (2005, p. 310) señala que los motivos tienen que ser necesariamente reducidos y tasados si se quiere mantener su carácter.

¹⁷ Al respecto, *vid.*, entre otras, la STS de 22 de marzo de 2013 (rec. cas. núm. 375/2012); SAN de 29 de febrero de 2016 (rec. núm. 380/2014); SAN de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 84/2015); SAN de 8 de julio de 2013 (rec. núm. 353/2012); SAN de 21 de marzo de 2011 (rec. núm. 520/2009); STSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 1338/2013), y STSJ de Madrid de 16 de enero de 2015 (rec. núm. 751/2012).

¹⁸ Como señala, por ejemplo, la STS de 22 de julio de 2005 (rec. cas. núm. 136/2000).

Al respecto, el Tribunal Constitucional (TC) ha destacado que la limitación de los motivos de oposición a la providencia de apremio por sí misma no afecta a los medios de defensa de que se disponga frente a la liquidación que a través de la providencia de apremio se ejecuta¹⁹.

En definitiva, el procedimiento de apremio es un procedimiento ejecutivo en el que no cabe ya reabrir el debate propio de la fase declarativa sobre los motivos de impugnación de la liquidación tributaria que sirve de base al procedimiento. Si bien, como acertadamente ha señalado la jurisprudencia, ello no puede conducir a la indefensión del obligado tributario, por lo que en aquellos supuestos en los que este no pudo hacer valer tales motivos impugnatorios contra la liquidación, cabría admitir la alegación de los mismos en la fase ejecutiva, especialmente en los casos de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria²⁰.

1.4. LA CLASIFICACIÓN DE LOS MOTIVOS DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

En cuanto a la clasificación de los motivos de oposición del deudor tributario a la providencia de apremio, viene siendo ya clásica en la doctrina la distinción entre la oposición por *causas materiales* y la oposición por *causas formales*²¹.

Como señala López Díaz (1992), las causas o motivos materiales de oposición a la procedencia del apremio son aquellas que se basan en la no concurrencia de los presupuestos materiales que legitiman a la Administración para iniciar el procedimiento de apremio²². Si tales presupuestos materiales son: a) la existencia de un acto administrativo; b) la finalización del periodo voluntario de ingreso y c) el incumplimiento de la obligación tributaria, las causas materiales de oposición a la procedencia del apremio se pueden agrupar en función de los presupuestos materiales a los que afectan, de la siguiente manera²³:

- a) Los que se basan en la inexistencia del acto administrativo.
- b) Las causas relativas a la no finalización del plazo voluntario de ingreso.
- c) Las causas de oposición fundadas en la extinción de la deuda.

¹⁹ Así, en la STC 73/1996, añadiendo el tribunal que «la providencia de apremio puede hallarse incluso desconectada de la firmeza de la liquidación, siendo una pura consecuencia del impago de la misma y de la ejecutividad inmediata del acto administrativo».

²⁰ Sobre ello, *vid.*, M. Ruiz Garijo (2014, pp. 333 y 334).

²¹ Sobre ello, *vid.*, entre otros, A. López Díaz (1992, pp. 411 y ss.); F. Serrano Antón (1998, pp. 73 y ss.); R. A. Martín Cano (2007, pp. 99 y ss.).

²² A. López Díaz (1992, p. 412).

²³ En este sentido, entre otros, *vid.*, A. López Díaz (1992, pp. 413 y ss.); R. A. Martín Cano (2007, p. 101 y ss.).

Respecto a los motivos formales de oposición, serían los que afectarían al contenido de la providencia de apremio como acto iniciador del procedimiento²⁴.

2. MOTIVOS MATERIALES DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

2.1. MOTIVOS QUE SE FUNDAMENTAN EN LA INEXISTENCIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO

A la vista de los motivos de oposición enumerados en el artículo 167.3 de la LGT, los supuestos contemplados en la letra c), *falta de notificación de la liquidación*, y en la letra d), *anulación de la liquidación*, son los que podríamos considerar como causas que se fundan en la inexistencia del acto administrativo.

Sin embargo, no solo debemos tener en cuenta ambos motivos, sino, en la línea con lo que hemos señalado anteriormente en relación con la admisibilidad como motivo de oposición de la nulidad radical de la liquidación, también han de tenerse en cuenta otros motivos no contemplados expresamente que impliquen la *inexistencia de la liquidación*, la cual debe ser considerada siempre como motivo de oposición a la providencia de apremio. Y ello porque es imprescindible y totalmente relevante la existencia de un acto administrativo que actúe como título habilitante o fundamento de la ejecución²⁵.

2.1.1. Falta de notificación de la liquidación

La Administración no solo produce actos administrativos sino que también tiene la función de comunicar los mismos al interesado. Como ha señalado el TC en repetidas ocasiones, «la finalidad de la notificación es comunicar la resolución en términos que permitan cumplir la obligación, presentar alegaciones o formular los recursos oportunos»²⁶. Por lo tanto, el TC entiende que cuando la notificación impida el cumplimiento de esa finalidad estará vulnerando el artículo 24.1 de la Constitución española (CE), el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por lo que estaremos ante una situación de indefensión del interesado, lo que supone un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa²⁷.

²⁴ Cfr., A. López Díaz (1992, p. 423).

²⁵ Como destaca A. López Díaz (1992, p. 413), «para que la ejecución pueda llevarse a cabo, resulta imprescindible la existencia de un acto administrativo declarativo previo, válido y eficaz. No concurriendo tal circunstancia, la ejecución resulta improcedente».

²⁶ Vid., STC 155/1989.

²⁷ Vid., SSTC 149/1988 y 78/1999.

No obstante, la colisión entre la notificación defectuosa y la tutela judicial efectiva debe relativizarse. El TC ha establecido que la notificación defectuosa no siempre produce vulneración del artículo 24.1 de la CE, sino solamente cuando impide el cumplimiento de su finalidad: permitir al destinatario de un acto conocerlo para cumplirlo o recurrirlo. Lo importante no es el escrupuloso cumplimiento de los formalismos, sino el logro de las garantías materiales a cuyo servicio está el procedimiento²⁸.

La notificación de los actos tributarios constituye, pues, un presupuesto para la eficacia de los mismos; estos han podido ser válidamente emitidos, pero hasta que no se produzca su notificación al interesado no producen efectos. De manera que para que el acto de liquidación tributaria pueda servir de base al procedimiento ejecutivo, es necesario que sea eficaz, esto es, que haya sido notificado al interesado²⁹. En definitiva, la notificación es un requisito de eficacia de los actos administrativos y una garantía para el contribuyente³⁰.

Las notificaciones en materia tributaria se han de ajustar a lo dispuesto en los artículos 109 a 112 de la LGT y 114 y 115 bis del RGGI, cuyo contenido se refiere con carácter general a cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, en tanto que el artículo 102 de la LGT se refiere concretamente a la notificación de las liquidaciones tributarias. El artículo 109 de la LGT establece que se aplican también las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en los artículos 110 a 112 de la propia LGT, lo cual comporta, en definitiva, la aplicación de los artículos 40 y 41 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC).

Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado. Estos medios pueden ser los tradicionales, como el correo y el agente notificador, u otros que cumplan los requisitos legales, como los telegramas, los medios electrónicos, informáticos y telemáticos. La vigente regulación pretende que en materia de notificaciones esté presente el principio de recepción de la notificación, y no el de conocimiento del acto notificado, por lo cual, cuando el interesado o su representante rechacen la notificación, se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación y se tendrá la misma por efectuada a todos los efectos legales³¹. Esta con-

²⁸ *Vid.*, STC 78/1999.

²⁹ *Cfr.*, A. López Díaz (1992, p. 415).

³⁰ En la STS de 13 de junio de 2012 (rec. núm. 2665/2008), se califica a la notificación como «[...] un deber impuesto por la ley a la Administración, en cuanto constituye un requisito a cuyo cumplimiento se condiciona la eficacia de los actos administrativos, como desde la perspectiva de la garantía para el administrado –de ahí que su carácter este expresamente reconocido en el artículo 36 de la Ley 1/1998– en cuanto que le permite conocer el contenido de un acto administrativo para que, caso de no estar de acuerdo, pueda impugnarlo».

³¹ Así se establece en los artículos 111.2 de la LGT y 114.1 del RGGI (RD 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).

secuencia no se producirá, sin embargo, cuando quien rechace la notificación sea cualquier otra persona facultada para recibirla en ausencia del interesado o de su representante, procediéndose entonces a la notificación por comparecencia (art. 112 LGT).

No obstante, de acuerdo con el artículo 113 de la LGT, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo dispuesto en los artículos 110 a 112 de la LGT, lo que significa que deberá intentarse en estos casos concretos la notificación personal, y solo si esta no fuera posible, se intentará la notificación por comparecencia³².

Respecto a la forma de efectuar la notificación, aunque predomina la notificación individual, el artículo 102.3 de la LGT recoge la posibilidad de realizar notificaciones de forma colectiva para aquellos tributos que se gestionan mediante documentos cobratorios colectivos.

La notificación del acto administrativo de liquidación tributaria produce dos efectos fundamentales: la exigibilidad de la deuda tributaria liquidada y la apertura del plazo de impugnación del acto de liquidación tributaria.

El hecho de realizar una notificación de forma defectuosa no solo puede producir consecuencias respecto al derecho a la tutela judicial efectiva³³, sino que, como hemos señalado, al poder considerarse como una ausencia de notificación va a constituir uno de los motivos de oposición a la providencia de apremio³⁴. Reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva, resulta

³² De acuerdo con lo señalado en el artículo 102.2 de la LGT la notificación de las liquidaciones tributarias deberá contener: a) La identificación del obligado tributario; b) los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; c) la motivación cuando no se ajuste a los datos consignados por el obligado tributario, con expresión de los hechos y fundamentos de derecho; d) los medios de impugnación que pueden ser utilizados, con expresión de plazos para su interposición y órganos competentes; e) el lugar, plazo y forma en que debe satisfacerse la deuda tributaria, y f) su carácter de liquidación provisional o definitiva.

³³ Acudiendo a la STS de 1 de octubre de 2012 (rec. núm. 3997/2010), podemos comprobar cuáles son los principales supuestos en los que este derecho puede verse afectado: «De la Constitución se puede interpretar y extraer además que existen determinados supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resulta aplicable *mutatis mutandis* a las notificaciones de los actos y resoluciones de la Administración. Así sucede, en particular, (a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso, (b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria, y (c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente».

³⁴ En la STSJ de Asturias de 29 de enero de 2016 (rec. núm. 217/2015), podemos ver un caso en el que, por no haber realizado la notificación de la liquidación a la actora, se establece de forma inmediata la nulidad absoluta de la providencia de apremio. Explica el tribunal que «enfrentadas las partes litigantes en el momento de la retroacción de actuaciones decretada en el acto recurrido, al estimar uno de los motivos de oposición de la providencia de apremio, consistente en la falta de notificación de la liquidación, la alegación de parte debe ser estimada al no constar que le fuera notificado personalmente la incoación del procedimiento y el trámite de audiencia para formular alegaciones [...]».

necesario resaltar que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el artículo 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, es decir, «si los defectos en la notificación impiden "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados»³⁵.

Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio –y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo–, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia³⁶ o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia³⁷. La buena fe, sin embargo, no solo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación mediante edictos o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque este consta en el mismo expediente, bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos, teniendo en cuenta que el deber de diligencia de la Administración a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica³⁸.

³⁵ SSTC 184/2000 (FJ 2.º) y 113/2001 (FJ 3.º).

³⁶ En la STS de 19 de octubre de 2015 (rec. núm. 168/2014), vemos un ejemplo en el que, por negligencia del propio obligado tributario, este no se da por enterado de la notificación (la providencia le fue notificada correctamente pero este no tuvo conocimiento de su contenido hasta días más tarde, siendo error suyo, ya que la notificación la poseía con toda la información necesaria para poder actuar). Al concurrir tal negligencia del interesado, no se consideraría vulnerado el artículo 24 de la CE y, por tanto, la notificación y la providencia de apremio se consideran correctamente realizadas pues, como señala el tribunal, «naturalmente que las notificaciones no producen efectos hasta que dan a conocer el contenido del acto notificado, pero para retrasar la fecha de la eficacia de una notificación efectuada en forma no basta con afirmar que el conocimiento fue posterior a la fecha en que aquella se produjo».

³⁷ En la STSJ de Castilla y León de 5 de febrero de 2016 (rec. núm. 1347/2014), vemos un supuesto en el que concurre mala fe del interesado respecto a la recepción de la notificación, explicando el tribunal que «el actor niega que se le notificase en su momento la liquidación cuya efectividad económica se exige en la providencia de apremio, lo que sería reducible al supuesto del artículo 167.3 c) de la Ley General Tributaria. Tal afirmación no resulta de lo actuado en vía tributaria, pues, constan acreditadas las notificaciones verificadas en el domicilio designado al efecto, con correcto cumplimiento de la normativa administrativa dictada al efecto y, entre otros extremos, consta que el actor pidió –y le fue concedido– el pago aplazado y fraccionado de su deuda tributaria [...]. Parece meridianamente claro que si el actor pidió el aplazamiento y fraccionamiento del pago de su deuda, fue porque se le había comunicado, tenía noticia de ella, pues no es lógico pedir tales medidas respecto de algo que no se conoce. Por lo tanto, las afirmaciones respecto a la inexistencia de notificación, no resultan admisibles en un caso como el de autos, como tampoco las referencias a indefensiones o nulidades que se contienen en el escrito rector del proceso, que son, por ello, desestimadas».

³⁸ En este sentido, STC 65/1999 (FJ 2.º). Buen ejemplo de esta ausencia de diligencia por parte de la Administración tributaria lo constituye el caso resuelto en la STS de 4 de junio de 2012 (rec. núm. 4376/2009), en el que se discute

En relación con la problemática que plantean las notificaciones tributarias, la jurisprudencia ha destacado que para el estudio de la eficacia de las notificaciones es necesario el análisis de las circunstancias en que se emiten y eso supone un alto grado de casuismo³⁹. Específicamente, en cuanto motivo de oposición a la providencia de apremio, la falta de notificación de la liquidación tributaria o la notificación defectuosa de la misma es una de las causas más alegadas por los obligados tributarios para oponerse a la procedencia del procedimiento ejecutivo⁴⁰. Especialmente problemáticas resultan en este ámbito las notificaciones por edictos o por comparecencia, fundamentalmente, porque, como ha destacado la jurisprudencia, deben tener un carácter subsidiario respecto a otros medios de notificación y la Administración ha de ser especialmente escrupulosa en el cumplimiento de las formalidades inherentes a este tipo de notificación⁴¹. Así, es necesario que se acrediten, antes de acudir a estos medios de notificación, que se han realizado los dos intentos de notificación personal en el domicilio del deudor⁴². Asimismo, es necesario que la Admi-

sobre si es válida la notificación de una liquidación tributaria a los exadministradores de una sociedad, con el planteamiento de si ello equivale a una falta de notificación y, en consecuencia, es posible alegarla como motivo de oposición a la providencia de apremio. El tribunal concluye decretando la nulidad de la providencia de apremio por falta de notificación de la liquidación ya que en el caso concreto la Administración tributaria conocía del cese de los administradores de la sociedad, no actuando con diligencia al notificar a los administradores cesados, ya que no podía presumirse que el obligado tributario (la sociedad) hubiera conocido la notificación de la liquidación y se hubiese podido defender con garantías.

³⁹ Así, entre otras, la STS de 4 de junio de 2012 (rec. núm. 4376/2009).

⁴⁰ Al respecto, C. Checa González (2008, pp. 217 y ss.) da cuenta de un buen número de sentencias en relación con este motivo de oposición a la providencia de apremio, que da idea de la casuística que plantea la cuestión de las notificaciones tributarias.

⁴¹ Como señala la STSJ de Madrid de 16 de enero de 2015 (rec. núm. 751/2012), la notificación edictal constituye «una ficción legal, pues la realidad nos enseña que raramente tienen los contribuyentes conocimiento de las liquidaciones tributarias notificadas por este procedimiento; al contrario, cuando se enteran es cuando ya se ha iniciado el procedimiento sin que, por tanto, les quepa la posibilidad de impugnar la liquidación por muchos y graves que sean los errores jurídicos en que pudiera haber incurrido la Administración. Por ello, han de extremarse las garantías sobre acreditación de la forma en que se han producido los intentos de notificación fallidos y de la constancia del aviso de llegada y de la permanencia de la resolución en "lista de notificaciones", para permitir al destinatario tener conocimiento de tal intento de notificación, y la posibilidad de recepción de la misma por su comparecencia personal en la oficina postal».

⁴² En la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2015 (rec. núm. 121/2012), vemos un ejemplo en el que se anulan los actos impugnados por haber realizado la Administración la notificación individual de forma incorrecta y haber pasado directamente a la notificación por edictos cuando no era totalmente imprescindible como se requiere que sea. Como concluye el tribunal, «en el caso de autos y según las circunstancias concurrentes alegadas, la notificación por el procedimiento edictal era improcedente, por no existir la debida constancia, a cargo del Servicio de Correos, del día y la hora en que se intentó la entrega de los dos repartos consecutivos, así como la hora en que se hizo la entrega del Aviso de Llegada, que normalmente será la misma que la del segundo intento, por lo que la resolución no fue debidamente notificada...». Asimismo, en la STSJ de Murcia de 31 de enero de 2017 (rec. núm. 157/2011), el tribunal anula la providencia de apremio notificada al recurrente al constatar la existencia de una notificación defectuosa llevada a cabo por comparecencia, ya que queda acreditado que entre los dos intentos previos de notificación personal en el domicilio median más de tres días, con lo que se incumple un requisito legal para considerar válidamente realizados estos intentos de notificación personal y, por tanto, resulta improcedente acudir a la notificación por comparecencia.

nistración ponga toda la diligencia debida en la realización de las notificaciones tributarias antes de acudir a la notificación por edictos⁴³.

Especial cuidado ha de poner la Administración tributaria a la hora de utilizar la notificación colectiva en los tributos de cobro periódico por recibo⁴⁴. Y ello porque ha de cerciorarse no solo de que se trata, efectivamente, de un tributo de cobro periódico por recibo sino de que, aun tratándose de un tributo de estas características, los elementos esenciales de cuantificación del mismo no han variado de un periodo impositivo a otro⁴⁵. Asimismo, la irrupción de las notificaciones electrónicas exige también de la Administración una especial diligencia para cumplir adecuadamente con sus formalidades⁴⁶.

⁴³ En la STSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2015 (rec. núm. 697/2014), vemos un caso en el que, por falta de buena fe por parte de la Administración, que se niega a realizar las investigaciones mínimas necesarias para encontrar el domicilio auténtico del interesado (pudiendo haberlo descubierto con mucha facilidad), se desestima el recurso y se considera nula la providencia de apremio que debía haber sido notificada. Como señala el tribunal, «en el presente supuesto, en efecto se produjo indefensión al IVIMA ya que los dos intentos de notificación de las sanciones impuestas se llevaron a cabo en el domicilio que constaba en el registro de vehículos en el que resultó desconocida la entidad sancionada, sin que la Corporación apelante se hubiera molestado tras el primer intento fallido, en averiguar el domicilio auténtico del IVIMA, que por ser además una entidad pública está fácilmente al alcance de cualquier ciudadano. Tras los referidos intentos, se procedió a la notificación edictal, siempre de dudosa eficacia; y sin embargo, para notificar las providencias de apremio, sí se averiguó el auténtico domicilio, y de hecho, todas ellas fueron notificadas en el domicilio correcto. Entendemos por tanto, que la notificación de las sanciones fue nula, y en consecuencia, procede anular las providencias de apremio que dimanen de aquellas».

⁴⁴ De acuerdo con lo señalado por el artículo 102.3 de la LGT, «en los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan». La STC 73/1996 ha avalado la constitucionalidad de estas notificaciones colectivas, si bien ha advertido que «estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente».

⁴⁵ Significativa resulta la STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 122/2010), dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que se discute sobre la nulidad de diez providencias de apremio por el canon de saneamiento debida a la falta de notificación de las deudas reclamadas en periodo voluntario. El tribunal determina que «es difícil que, una tasa que refleja un consumo individual y singular de agua por espacio temporal determinado quepa dentro de la facultad de notificar un tributo de cobro periódico, pues la norma que contempla este supuesto (art. 124 de la LGT 230/1963 o art. 102.3 de la LGT 58/2003) parte de la base de permanencia de los parámetros fiscales que sirven de base para determinar la base imponible. Y en una tasa que grava el consumo es difícil hablar de un consumo estable y permanente para justificar la notificación colectiva». Por lo que el tribunal aprecia «una falta de notificación en periodo voluntario de las liquidaciones apremiadas; no hay prueba alguna de la notificación personal de las meritas liquidaciones y tampoco cabe la notificación colectiva de las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan pues, no consta ni la notificación de la liquidación correspondiente al alta, ni la identidad sustancial de las repetidas liquidaciones, pues son de diferente cuantía, de donde resulta que, en tales circunstancias, no cabe dar por válida, sin más, una supuesta notificación por edictos, no constando, por otra parte, en el expediente administrativo copia de dichos edictos ni de su publicación».

⁴⁶ Cabe mencionar, al respecto, como la STSJ de Madrid de 7 de junio de 2011 (rec. núm. 248/2009) considera no válida la notificación de la liquidación tributaria realizada en el domicilio del contribuyente cuando este había optado por el sis-

2.1.2. La anulación de la liquidación

Este motivo de oposición a la providencia de apremio está contemplado en el artículo 167.3 d) de la LGT⁴⁷. La anulación del acto de liquidación que sirve de fundamento al procedimiento ejecutivo de apremio, ya se produzca esta en vía jurisdiccional o a través de los correspondientes recursos administrativos o reclamaciones económico-administrativas, está claro que determina la improcedencia de la vía de apremio⁴⁸. La nulidad de la liquidación determina que la providencia de apremio carezca de todo apoyo jurídico, lo que, en definitiva, conduce a la propia invalidez del título ejecutivo⁴⁹.

La anulación de la liquidación puede producirse antes de que se inicie el procedimiento de apremio, lo cual sucederá, normalmente, en aquellos casos en los que con la interposición de la reclamación económico-administrativa o de los recursos pertinentes se obtuvo la suspensión de la ejecución del acto de liquidación, en cuyo caso la nulidad de tal liquidación acordada por el órgano de revisión determinará la improcedencia del inicio del procedimiento de apremio, con lo cual la oposición del deudor podrá dirigirse directamente contra la providencia de apremio iniciadora de tal procedimiento ejecutivo⁵⁰. Ahora bien, también puede suceder que si no se solicitó la suspensión de la liquidación con la interposición de las reclamaciones y recursos o si esta fue denegada por el órgano revisor, la nulidad de la liquidación sea decretada una vez que ya se haya iniciado el procedimiento de apremio, en cuyo caso el deudor puede oponerse a cualquier acto de gestión recaudatoria alegando dicha causa de improcedencia de la ejecución, lo cual debe conducir, de ser estimada, a dejar sin efecto las actuaciones llevadas a cabo a raíz de la notificación de la providencia de apremio y la propia providencia de apremio como acto iniciador del procedimiento ejecutivo, pues un acto nulo no puede producir ningún efecto y, desde luego, no los efectos derivados de su ejecución⁵¹.

tema de notificación electrónica, pues, como señala el tribunal «la norma obliga a la Administración a realizar las notificaciones por vía electrónica cuando los ciudadanos optan por ese medio de comunicación, no estando facultada aquella para elegir el empleo de ese sistema de notificación u otro alternativo, por lo que solo puede emplear uno distinto cuando no es posible utilizar el medio preferente». De ahí que el tribunal concluya que «en consecuencia, la notificación de dicha liquidación realizada el día 21 de noviembre de 2007 en el domicilio fiscal de la entidad recurrente no es válida y carece de eficacia jurídica, por lo que procede anular la providencia de apremio al concurrir el motivo de oposición».

⁴⁷ El mismo no se recogía en la redacción originaria de la LGT de 1963 y fue introducido en la misma en la reforma parcial de esta en 1995 (a través de la Ley 25/1995 de reforma parcial de la LGT), después de que la jurisprudencia lo hubiese ido aceptando como motivo de oposición a la providencia de apremio pese a no estar contemplado expresamente en la normativa, por ejemplo, en la STS de 10 de julio de 1990 (rec. núm. 342/1990) o en la STS de 11 de octubre de 1997 (rec. núm. 150/1993), y de que el RGR de 1990 lo contemplase ya expresamente en su artículo 99.

⁴⁸ *Cfr.*, A. López Díaz (1992, p. 414); M. Ruiz Garijo (2014, p. 348).

⁴⁹ Así lo ha señalado la jurisprudencia, por ejemplo, en la STS de 28 de junio de 2011 (rec. núm. 5425/2008) y en la STS de 10 de febrero de 2010 (rec. núm. 9370/2004).

⁵⁰ En este sentido, A. López Díaz (1992, p. 414).

⁵¹ *Cfr.*, A. López Díaz (1992, pp. 414 y 415). Así ocurrió, por ejemplo, en la STSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 1256/2013) en la que se estimó el recurso por concurrir el supuesto del apartado d) del artículo 167 de la

Al respecto, se ha planteado la cuestión de la extensión de los efectos que la declaración de nulidad de la liquidación debe tener sobre los actos del procedimiento ejecutivo de recaudación. En algún caso alguna resolución de los tribunales ha considerado que los efectos de la anulación de la liquidación quedan limitados a los actos dictados en el procedimiento recaudatorio que no sean firmes. Es decir, que la anulación de la liquidación no provocaría la anulación de todos los actos dictados en la vía de apremio, si estos devienen firmes y consentidos, por no haber sido impugnados en tiempo y forma⁵². Sin embargo, otras resoluciones judiciales consideran que la anulación de la liquidación anula también *todos los actos* que traigan causa del acto de liquidación anulado, con independencia de la eventual firmeza de estos otros actos del procedimiento recaudatorio⁵³.

Hay que tener en cuenta, asimismo, que la anulación de la liquidación puede ser total o parcial y que se puede dictar o no otra liquidación en sustitución de esta⁵⁴. En cualquier caso, tanto la anulación parcial como la anulación total de la liquidación determinarían la nulidad de la providencia de apremio y de los subsiguientes actos del periodo ejecutivo, por lo que, en su caso, habría que proceder a dictar una nueva providencia de apremio acorde con el nuevo acto de liquidación o con la nueva deuda tributaria que es objeto de ejecución.

LGT que conllevó a la anulación de la providencia de apremio emitida respecto de las liquidaciones anuladas previamente.

- ⁵² Como ocurrió en la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 30 de octubre de 2013 en la que se desestimó la anulación de actos posteriores que fueran causa de la liquidación originaria, ya que «estaríamos ante actos firmes, pues no consta que frente a dichos actos de recaudación se haya interpuesto reclamación alguna ante este tribunal, por lo que no es posible su anulación a través de la ejecución del fallo del tribunal».
- ⁵³ En este sentido, puede verse la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de febrero de 2016 (rec. núm. 7/2014) que afirma que si la deuda tributaria es ejecutiva y, por tanto, pueden dictarse actos de ejecución, si se anula el acto originario de liquidación, se anulan también todos los actos que traigan causa del acto anulado, y ello con independencia de su eventual firmeza. El tribunal se apoya en el artículo 66.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión, a cuyo tenor, «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». Para el tribunal, la aplicación de este precepto supone la anulación de «todos los actos» que traigan causa del acto anulado con independencia de que los mismos sean o no firmes. No obstante, en nuestra opinión, en aras de la seguridad jurídica cuando se trate de actos firmes, se debe acudir a la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho o a la revocación de los mismos.
- ⁵⁴ Sobre esta cuestión resulta de interés la Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2015 (R. G. 4203/2014), en la que considera que si se ha declarado la anulación parcial de la liquidación por razones sustantivas, en el caso de que dicten otro acto de liquidación en sustitución de aquel, deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. Por el contrario, si no se ordena la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula parcialmente, acordando la retroacción de las actuaciones, no se iniciará un nuevo procedimiento, debiendo realizarse las correspondientes actuaciones tendentes a la terminación del procedimiento ya iniciado. Por el contrario, si se declara la nulidad absoluta de la liquidación, bien por razones sustantivas o de procedimiento, cabe la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y con determinadas limitaciones.

Para que proceda este motivo de oposición al apremio no es necesario que la resolución o la sentencia que declare la nulidad de la liquidación sea firme⁵⁵.

2.1.3. La posibilidad de alegar frente a la providencia de apremio la nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria

Una de las cuestiones más interesantes que plantea el estudio de los motivos de oposición a la providencia de apremio tiene relación con el motivo que acabamos de contemplar, debido a la tendencia que tienen los obligados tributarios de alegar los posibles vicios de nulidad de la liquidación tributaria en esta fase ejecutiva, en un intento de reabrir, cuando no iniciar por vez primera, el debate sobre la validez de la liquidación tributaria que es objeto de ejecución. Sin embargo, como ya hemos señalado anteriormente, es doctrina consolidada del TS que la impugnación de la providencia de apremio no permite traer a colación los motivos de impugnación de la liquidación tributaria, salvo que estemos en presencia de una nulidad radical o de pleno derecho de esta última⁵⁶.

En definitiva, no se puede impugnar la providencia de apremio por razones que debieron haberse hecho valer en el correspondiente procedimiento de gestión tributaria en el que se determina y cuantifica la deuda tributaria, esto es, en la fase declarativa de la liquidación y en los procedentes recursos y reclamaciones que pudieron interponerse para la revisión de la misma. Es decir, no se pueden alegar en la fase ejecutiva motivos de fondo sobre la validez de la liquidación, si fue posible alegarlos previamente durante el propio procedimiento de gestión o en los correspondientes procedimientos de revisión tanto en vía administrativa como jurisdiccional de la liquidación⁵⁷.

⁵⁵ Como ha señalado la STS de 25 de junio de 2008 (rec. núm. 2437/2002), «es patente que si la liquidación que da cobertura a la vía de apremio es anulada, la misma suerte habrá de correr la vía de apremio seguida. El hecho de que la sentencia que anula la liquidación no sea firme no permite al tribunal sentenciador, por razones lógicas elementales, dar cobertura a la vía de apremio».

⁵⁶ Al respecto, puede verse la STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 5934/2009) o bien la STS de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 375/2012) en la que el recurrente alega la infracción de la sentencia recurrida por infringir el ordenamiento jurídico, al interpretar esta los motivos de oposición a la providencia de apremio en contra de la jurisprudencia del TS que admite como motivo de impugnación la nulidad de pleno derecho de la liquidación originaria. Sin embargo, en este caso el TS considera que el recurrente «no puede alegar motivos de nulidad que afecten a la liquidación originaria que se hayan podido hacer valer previamente, sino solo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución». La jurisprudencia entiende que para que se pueda alegar la nulidad de la liquidación como motivo de oposición a la providencia de apremio, es necesario que previamente esta sea declarada nula, pues si no, seguirá gozando de la presunción de legalidad y ejecutividad que es propia de los actos administrativos irregulares o anulables mientras no sean anulados. Finalmente, el TS denegó esta pretensión al considerar que «la liquidación apremiada no era nula de pleno derecho al no darse ninguna de las causas reguladas en el artículo 217 de la LGT, pues no ha sido dictada por órgano manifiestamente incompetente, ni es constitutiva de infracción penal ni ha sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido. La liquidación apremiada podría ser, en la mejor de las hipótesis para la entidad simplemente anulable».

⁵⁷ En este sentido, STSJ de Madrid de 16 de enero de 2015 (rec. núm. 751/2012).

Otra cosa es que el obligado tributario no haya tenido la oportunidad de discutir la validez de la liquidación tributaria en la fase declarativa, de manera que negarle tal posibilidad en la fase ejecutiva le ocasione una clara indefensión contraria al artículo 24 de la CE.

Especial trascendencia tiene a este respecto la concurrencia en el acto de liquidación de una causa de nulidad de pleno derecho⁵⁸. Recordemos que estas causas están contempladas en el artículo 217 de la LGT y son las siguientes:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados⁵⁹.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Como acabamos de ver, las causas de nulidad de pleno derecho implican la ilegalidad más grave que puede afectar a los actos administrativos, lo que justifica que tanto la Administración como el administrado puedan ejercitar sus acciones *sine die* a fin de restablecer la conformidad de tales actos con el ordenamiento jurídico. Ello encuentra su fundamento en el principio general de que los actos nulos de pleno derecho no son susceptibles de producir efecto alguno, sino que tan solo producen una simple apariencia externa de legalidad que pervive hasta tanto no se declare su anulación⁶⁰. No es de extrañar, por ello, que tanto la doctrina como la jurisprudencia hayan admitido como motivo de oposición a la providencia de apremio la nulidad de pleno dere-

⁵⁸ Sobre la incidencia de las causas de nulidad de pleno derecho en materia tributaria, *vid.*, A. García Martínez (2008, pp. 31 y ss.).

⁵⁹ En este sentido, la STSJ de Madrid de 28 de diciembre de 2015 (rec. núm. 232/2012) considera que se trata de un supuesto reservado para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión «clara, manifiesta y ostensible» y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno derecho en caso de omisión de un mero trámite, salvo que el mismo sea esencial.

⁶⁰ *Cfr.*, D. Cuadrado Zuloaga (2003, 567 y ss.) [versión electrónica en la base documental *laleydigital360*, referencia La Ley 955/2003, p. 3].

cho de la liquidación tributaria que sirve de base a la ejecución –cuando tal nulidad no haya sido previamente declarada en la fase declarativa–, aunque tal motivo no esté contemplado de forma expresa en la lista del artículo 167 de la LGT⁶¹. El TS sigue manteniendo su consolidada línea jurisprudencial proclive a la admisión de la nulidad de pleno derecho de la liquidación como motivo de impugnación de la providencia de apremio, si bien, en los casos más recientes que se le plantean, lógicamente, ha de apreciar estrictamente si concurre o no alguna de las causas de nulidad de pleno derecho contempladas en el artículo 217 de la LGT⁶². Los TSJ de las comunidades autónomas, por su parte, están aplicando este motivo de oposición, como es el caso de la STSJ de Madrid de 2 de julio de 2014 (rec. núm. 261/2014), que no deja lugar a dudas respecto a la admisibilidad de la nulidad de pleno derecho de la liquidación como motivo de impugnación de la providencia de apremio, trayendo a colación la doctrina jurisprudencial al respecto⁶³.

Un caso especial se ha planteado en relación con la nulidad de las liquidaciones tributarias que se base o fundamente en la declaración de inconstitucionalidad de una norma, dado que en este caso para respetar los efectos que el TC haya establecido para la sentencia que declara la inconstitucionalidad, no van a poder ser atacadas las liquidaciones que hubiesen adquirido firmeza, si así lo ha establecido en cuanto a la limitación de sus efectos la propia sentencia del TC, con lo que se podrá instar un procedimiento de apremio para su recaudación o, en su caso, se podrá

⁶¹ Sobre ello, *vid.*, D. Cuadrado Zuloaga (2003, p. 6); M. Ruiz Garijo (2014, pp. 333 y 334).

⁶² Una buena muestra de ello es la STS de 9 de abril de 2008 (rec. núm. 3903/2002), en la que el tribunal señala que «es cierto que existe una doctrina jurisprudencial que permite atacar la liquidación originaria a través de la impugnación de la providencia de apremio cuando existe una causa de nulidad de pleno derecho de aquella, por lo que conviene examinar su alcance». En relación con ello explica que «la sentencia de 18 de junio de 1998, que es una de las citadas por la parte recurrida, se refiere a unas liquidaciones apremiadas que fueron practicadas en virtud del Real Decreto 412/82, que fue declarado nulo por el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de abril de 1984, al negar a la Inspección en ese momento competencia para ello, después de dictarse la sentencia. Se trataba, pues, de liquidaciones dictadas después de haber sido anulada la disposición general en que se fundaban. Otro supuesto distinto es el que contempla la Sentencia de 27 de julio de 1995, que se refiere a sanciones por infracciones en materia de juego, impuestas al amparo del Real Decreto 1794/81, de 24 de julio, sobre el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, que infringía el principio de Reserva de Ley en materia sancionadora recogido en el artículo 25.1 de la Constitución. En esta ocasión, la Sala, tras considerar que la tesis del Abogado del Estado, sobre la imposibilidad de plantear cuestiones concernientes a la liquidación con ocasión de la impugnación de una providencia de apremio, era en términos generales correcta, matiza que se trataba de una nulidad de pleno derecho del acto que motivó la providencia de apremio, nulidad que se comunicaba a esta, como había sostenido la Sala en sus sentencias de 17 de junio de 1989 (Sección Segunda) y 10 de julio de 1990 (Sección Séptima)».

⁶³ Como señala la citada STSJ de Madrid de 2 de julio de 2014, «Ciertamente, la nulidad de pleno derecho de la liquidación no se encuentra literalmente mencionada en el art. 167.3 LGT como motivo de impugnación de la providencia de apremio, pero ha sido admitida como motivo de impugnación de la misma por reiterada doctrina del Tribunal Supremo (entre otras, SSTs de 1 de junio de 1991, 24 de febrero, 20 de junio y 27 de julio de 1995, 9 de diciembre de 1996, 11 de octubre de 1997 y 18 de junio de 1998), y uno de los supuestos de nulidad de pleno derecho es el de la vulneración por una disposición administrativa, como es una ordenanza, de otra norma de rango superior (art. 62.2 LRJ y PAC), que es lo que aquí ha ocurrido, declarándolo así el Tribunal Supremo por sentencia firme en la que se confirma la nulidad de pleno derecho del art. 3.2 b) de la ordenanza de autos».

continuar con el procedimiento de apremio ya iniciado⁶⁴. La cuestión ha sido tratada por el TC a raíz de recursos de amparo interpuestos por los contribuyentes y este ha decidido en el sentido de que no son atacables las situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la sentencia que establezca la inconstitucionalidad de la norma tributaria en cuestión⁶⁵.

2.2. MOTIVOS DE OPOSICIÓN QUE SE FUNDAMENTAN EN LA NO FINALIZACIÓN DEL PERIODO VOLUNTARIO DE INGRESO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Principalmente en este motivo se pueden alegar todas aquellas circunstancias que impliquen la falta de inicio del periodo ejecutivo. Se encuentran reguladas en el artículo 167.3 b) de la LGT, las cuales son: *la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación*⁶⁶.

2.2.1. La solicitud de aplazamiento y fraccionamiento

La finalización del periodo voluntario de ingreso constituye el segundo de los requisitos materiales para la procedencia del apremio, por lo que en tanto no finaliza dicho periodo la deuda no es ejecutable, pudiendo el obligado tributario oponerse a la providencia de apremio⁶⁷. En el periodo voluntario de pago, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria deberán presentarse dentro de los plazos señalados en los artículos 62.1, 62.2 o 62.3, según los casos, de la LGT. Los efectos de la presentación de la solicitud en el periodo

⁶⁴ Sobre esta problemática, *vid.*, F. Serrano Antón (1998, p. 151 y ss.); Ruiz Zapatero, G. G. (2009).

⁶⁵ Como señala la STC 38/2011, «han de considerarse situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia, no solo aquellas situaciones que hayan sido definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), todas aquellas otras que no hubieran sido impugnadas en la fecha de publicación de esta sentencia, es decir tanto los pagos ya efectuados de cuotas no recurridas, como las devengadas y aún no pagadas, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuestos dentro de plazo antes de dicha fecha, a partir de la cual esta sentencia producirá todos los efectos que le son propios». En el mismo sentido puede verse la STC 13/2012, en la que el tribunal no concede el amparo al contribuyente, en relación con la impugnación de una providencia de apremio girada para el cobro de una liquidación del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, impuesto que había sido declarado inconstitucional, porque la sentencia de inconstitucionalidad del citado impuesto limita sus efectos a las liquidaciones que no sean firmes y la liquidación controvertida sí lo era porque no se impugnó en tiempo.

⁶⁶ El precepto también se refiere a la compensación (parece que hay que interpretar la solicitud de compensación), sin embargo, siendo la compensación una forma de extinción de la obligación tributaria, entendemos que su lugar está en el artículo 167.3 a) de la LGT, cuando establece como motivo de oposición la extinción total de la deuda tributaria, y en relación con el mismo nos referiremos posteriormente a la compensación como causa de oposición al apremio.

⁶⁷ *Cfr.*, A. López Díaz (1992, p. 418).

voluntario de pago impiden el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes, pero no el devengo del interés de demora desde la finalización de ese plazo voluntario⁶⁸. Es por ello que no procederá la apertura de la vía de apremio hasta que, en su caso, la Administración haya resuelto de forma expresa en sentido negativo la solicitud presentada por el deudor tributario⁶⁹. En este caso, la Administración deberá notificar al deudor tributario el acuerdo de denegación del aplazamiento y/o fraccionamiento solicitado antes de emitir y notificar la providencia de apremio⁷⁰. Ahora bien, si concedido el aplazamiento y/o fraccionamiento, el obligado tributario incumple con los requisitos exigidos por la Administración en relación con la aportación de garantías o con las condiciones establecidas para el pago aplazado y/o fraccionado de la deuda, la Administración podrá iniciar la vía de apremio para el cobro de la totalidad de la deuda pendiente de pago⁷¹.

En cambio, en el periodo ejecutivo, la solicitud se podrá presentar en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados. Respecto a los efectos que causa la presentación de la solicitud en el periodo ejecutivo, habrá que distinguir si la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento se presenta antes de que la Administración dicte y notifique la providencia de apremio, en cuyo caso, la Administración no podrá dictar la providencia de apremio hasta que, en su caso, resuelva sobre la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento⁷², del caso en el que ya se haya iniciado el procedimiento de apremio, ya que en este

⁶⁸ En este sentido, *vid.* la contestación de la DGT a la Consulta V0648/2013, de 1 de marzo.

⁶⁹ La jurisprudencia suele traer a colación la doctrina sentada en la STS de 20 de junio de 2003 (rec. núm. 7941/1998), a cuyo tenor, «la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que acuerde la Administración tributaria, de manera que, conforme a la doctrina que mantiene esta Sala, la petición de aplazamiento o fraccionamiento implica de por sí la suspensión preventiva del ingreso y, en consecuencia, no procede dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración tributaria no resuelva definitiva y expresamente dicha petición. El aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago de manera que el contribuyente que solicita el aplazamiento o fraccionamiento, está ofreciendo el pago de la deuda tributaria, pero en condiciones distintas. El procedimiento de apremio no debe, pues, iniciarse porque la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento nunca puede tener el mismo efecto o consecuencia que la falta de pago de la deuda».

⁷⁰ En la STSJ de Canarias de 15 de abril de 2013 (rec. núm. 1387/2010), se observa un caso en el que se admite este motivo de oposición a la providencia de apremio porque la denegación de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento se efectúa después de que la Administración hubiese emitido y notificado la providencia de apremio.

⁷¹ Es lo que sucede, por ejemplo, en la STSJ de Asturias de 15 de julio de 2016 (rec. núm. 372/2015), en la que la Administración tributaria dicta providencia de apremio, que el tribunal considera correcta, ante la falta de cumplimiento de la formalización de la garantía por parte del obligado tributario.

⁷² En este sentido puede verse la SAN de 11 de junio de 2007 (rec. núm. 371/2005), para la que «debe tenerse en cuenta que la petición de aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, se solicita antes que se dicte y notifique la providencia de apremio, y que la Administración tiene conocimiento de dicha petición, y no obstante ello, dicta la providencia que hoy es objeto de impugnación, por ello, y encontrándonos con un supuesto semejante al recogido en la doctrina del Tribunal Supremo procede estimar el recurso interpuesto, anulando la providencia de apremio».

caso no se suspende el procedimiento y la Administración puede continuar con el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, se deberán suspender las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento deberá contener necesariamente los datos identificativos del obligado al pago, de la deuda, las causas de aplazamiento, y, por regla general, se acompañará de la correspondiente garantía (arts. 65.3 y 82 de la LGT y 46.2 del RGR)⁷³. No cabe alegar aplazamiento para oponerse a la providencia de apremio cuando se han incumplido por parte del obligado tributario los requisitos de la solicitud, o no se han subsanado los defectos advertidos de la misma, o cuando no se han aportado las garantías necesarias en los plazos señalados por el RGR⁷⁴. A tal efecto, basta con que la Administración dirija al obligado un único requerimiento de subsanación, con ampliación del plazo para cumplimentarlo si fuese necesario, no quedando aquella obligada a emitir sucesivos requerimientos hasta que el obligado tributario subsane los defectos observados⁷⁵.

En el caso de que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada en el periodo voluntario de ingreso fuese denegada, según lo dispuesto en el artículo 52.4 del RGR, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT. De no realizarse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio. Además, los intereses de demora se notificarán independientemente de la resolución denegatoria y se computarán desde el fin del periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado dentro del plazo establecido en el artículo 62.2 de la LGT, o hasta el fin de dicho plazo si el ingreso no se produce en el mismo. A tal efecto, hay que tener en cuenta que no es necesaria la firmeza del acuerdo de denegación del aplazamiento y/o fraccionamiento para que se inicie el periodo ejecutivo y para que se puedan dictar y notificar las correspondientes providencias de apremio⁷⁶.

⁷³ Como bien se desprende de la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 5208/2014), en el caso de que la solicitud no incluya los datos precisos o no vaya acompañada de la documentación especificada, el órgano competente le requerirá al obligado tributario para que subsane el defecto. Si el obligado tributario no atendiese este requerimiento de subsanación o si, atendiéndolo, la documentación aportada fuese insuficiente, se inadmitirá o se denegará, respectivamente, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y la Administración tributaria podrá, en consecuencia, iniciar el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio si es que el plazo para atender el requerimiento de subsanación hubiese finalizado con posterioridad al plazo de ingreso voluntario, esto es, si la deuda se encontrase ya en el periodo ejecutivo.

⁷⁴ Tal y como se establece en la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 5208/2014), la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas debe ser apreciada por el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento tal y como indica el artículo 48.4 del RGR. Se puede denegar el aplazamiento/fraccionamiento solicitado por resultar insuficiente la documentación aportada de los bienes ofrecidos en garantía.

⁷⁵ Esta doctrina es establecida, por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 5208/2014).

⁷⁶ En este sentido, Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 1430/2015).

Si la resolución sobre el aplazamiento y/o fraccionamiento fuese estimatoria, llegado el vencimiento del plazo concedido sin que se hubiera efectuado el pago de las cantidades aplazadas, si la deuda estuviese garantizada se instará la ejecución de las garantías para satisfacer esas cantidades, y solo en los supuestos de inexistencia o insuficiencia de dichas garantías se seguirá el procedimiento de apremio contra los bienes del deudor tributario, siempre y cuando, naturalmente, no se produjera durante todo este tiempo el pago de la deuda tributaria⁷⁷.

Asimismo, dentro de los factores que pueden retrasar la finalización del periodo voluntario de ingreso, debemos considerar las moratorias legalmente concedidas, las cuales producen efectos similares al aplazamiento. De tal forma que, en tanto no concluya el nuevo plazo fijado en la moratoria, tampoco será procedente el apremio, por cuanto no habrá finalizado el periodo voluntario de ingreso⁷⁸.

2.2.2. Otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación

2.2.2.1. La suspensión de la ejecutividad del acto de liquidación

El artículo 167.3 b) alude también como motivo de oposición a la providencia de apremio a «otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación». Esta cláusula tiene un cierto carácter abierto o residual, pudiendo caber en la misma, en definitiva, cualquier causa que implique la suspensión del procedimiento de recaudación. El artículo 165 de la LGT y, en conexión con el mismo, el artículo 73 del RGR establecen una serie de causas que pueden dar lugar a la suspensión del procedimiento de recaudación. Algunas de esas causas, como la compensación de la deuda o la prescripción ya son contempladas específicamente también como motivos de oposición a la providencia de apremio, pero la causa contemplada en esos preceptos que realmente tiene una gran incidencia de cara a la impugnación de la eventual providencia de apremio es la suspensión de la ejecutividad del acto de liquidación que es objeto de ejecución en el correspondiente procedimiento de apremio. La suspensión de la ejecutividad de la liquidación (o del acto administrativo que es objeto del apremio) se va a producir en los casos en los que el interesado interponga contra los mismos reclamaciones económico-administrativas y recursos (tanto en vía administrativa como jurisdiccional) y solicite y obtenga, aportando para ello la correspondiente garantía del pago, la suspensión de la ejecución del acto.

La primera cuestión que plantea el análisis de este motivo de oposición es si es necesario que se acuerde la suspensión por el órgano de revisión para que pueda el deudor oponer la misma

⁷⁷ Ejemplificativa resulta la SAN de 20 de enero de 2016 (rec. núm. 71/2015) en la que al no atenderse el ingreso de una de las fracciones del pago, en aplicación de los artículos 54 y 74 del RGR se procedió a la ejecución del aval aportado en garantía del cumplimiento del pago fraccionado.

⁷⁸ Cfr., A. López Díaz (1992, p. 419).

a la procedencia del apremio o si es suficiente que se haya presentado la solicitud de suspensión para que ya pueda operar la misma como oposición a la providencia de apremio. La jurisprudencia ha sido clara al respecto, considerando que la solicitud de la suspensión del acto impide la procedencia del apremio en tanto en cuanto el órgano competente decida sobre la misma⁷⁹. Recientemente, además, el TS en su Sentencia de 19 de julio de 2017, dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina (rec. 2731/2016), ha sentado la doctrina de que «hallándose pendiente de contestación o, en su caso, notificación de la contestación, una solicitud de suspensión de ejecución interesada con ocasión de la interposición de un recurso o reclamación, resolución planteada contra la liquidación de cuya ejecución se trata, no procede emitir la providencia de apremio sobre la deuda derivada de dicha liquidación».

Más aún, el artículo 46.2 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, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA), dispone que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas si la solicitud de suspensión se realizara en el periodo voluntario de pago, esta suspendería cautelarmente el procedimiento de recaudación en tanto el tribunal no decidiera sobre su admisión o no a trámite⁸⁰. Con base en este artículo, por tanto, no sería posible iniciar un procedimiento ejecutivo en tanto no se resuelva la solicitud de suspensión formulada ante el órgano económico-administrativo⁸¹.

Cuando la suspensión acordada por el órgano de revisión sea levantada, por ejemplo, en el caso de que se confirme la validez del acto impugnado, se deberá notificar así al órgano de recaudación y este no podrá proceder automáticamente a emitir la providencia de apremio, sino que deberá comunicar al interesado la circunstancia del levantamiento de la suspensión, indicándole el plazo del periodo voluntario que aún le resta para el ingreso de la deuda, concluido el cual procederá la vía de apremio⁸².

⁷⁹ Sobre esta cuestión se ha pronunciado reiteradamente la jurisprudencia, como, por ejemplo, en la STS de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011), en la que se sostiene que «la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económicos-administrativos... conculca los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad». En el mismo sentido, STS de 27 de diciembre de 2010 (rec. núm. 182/2007); STS de 15 de junio de 2009 (rec. núm. 3474/2003); SAN de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 216/2014).

⁸⁰ En el caso de que la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, señala el artículo 46.2 del RGRVA que la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

⁸¹ De no actuar así, como ha señalado la STS de 4 de junio de 2010 (rec. núm. 352/2005), se conculcaría el derecho constitucional a la tutela cautelar que impide la ejecutividad de un acto administrativo mientras esté pendiente una solicitud de suspensión.

⁸² Como explica la STS de 14 de abril de 2010 (rec. núm. 15/2005), el contribuyente «debe conocer con certeza cuál es el periodo de tiempo que aún le resta para realizar el pago voluntario, pues puede ocurrir que por razón de ciertas

Asimismo, si formulada la solicitud de suspensión esta fuese inadmitida *a limine* por el órgano de revisión, hasta que no se le notifique al interesado tal inadmisión la Administración tributaria no puede adoptar acuerdos de ejecución del acto, esto es, no puede iniciar la vía de apremio para el cobro de la deuda⁸³.

Otra cuestión de interés que se suscita en relación con la suspensión de la ejecutividad del acto como consecuencia de su impugnación es la relativa a la posibilidad de prolongación de la suspensión obtenida en la vía económico-administrativa a la vía judicial. A tal efecto, la jurisprudencia ha admitido tal posibilidad con fundamento en el artículo 233 de la LGT, dejando sentado que para que ello sea posible es necesario que se solicite la continuidad de tal suspensión con ocasión de la interposición del recurso ante el órgano jurisdiccional y, además, que se comunique a la Administración tributaria tal circunstancia⁸⁴. La jurisprudencia muestra ejemplos en los que, por incumplir el obligado tributario alguno de esos dos requisitos respecto a la suspensión en vía contencioso-administrativa, se considera procedente la providencia de apremio⁸⁵. No obs-

vicitudes no tome conocimiento de la resolución denegatoria de la reclamación o recurso, y se encuentre con una vía de apremio abierta por haberse realizado el cómputo del periodo de pago voluntario a partir del momento que la Administración tuvo conocimiento de aquella resolución, con las consecuencias que ello lleva consigo, en orden a la restricción en los motivos de impugnación y a la producción de intereses legales y recargo por mora en el pago». En este sentido, señala la STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de marzo de 2015 (rec. núm. 2765/2011), que «la Sala entiende que la Administración no puede acudir a la vía de apremio automáticamente tras la confirmación en última instancia administrativa de una liquidación cuya ejecutividad ha estado provisionalmente suspendida, debiendo el órgano de gestión, una vez recibidas las actuaciones ejecutivas del órgano que hubiera resuelto el recurso, dirigir necesariamente una notificación expresa al interesado en ejecución de lo resuelto, advirtiéndole de que ha quedado sin efecto la suspensión, y concediéndole un plazo para el ingreso en periodo voluntario, con apercibimiento de acudir al procedimiento de apremio en otro caso».

⁸³ En este sentido, STS de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011) y STSJ de Canarias de 10 de abril de 2015 (rec. núm. 53/2013).

⁸⁴ En este sentido, como señala la STS de 4 de junio de 2012 (rec. núm. 342/2010), «la más reciente jurisprudencia, superando la anterior doctrina, considera que solo se mantiene la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria, en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Si concurren dichos requisitos: interposición en plazo del recurso contencioso-administrativo, con petición de suspensión, y comunicación de esta circunstancia a la Administración tributaria, se mantiene o continúa la suspensión, siempre que la garantía que se hubiere aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada».

⁸⁵ Es el caso, por ejemplo, de la SAN de 9 de diciembre de 2014 (rec. núm. 76/2014), en la que el contribuyente no solicitó la continuidad de la suspensión en vía contencioso-administrativa ni comunicó nada al respecto a la propia Administración tributaria, o el caso de la STSJ de Murcia de 6 de febrero de 2015 (rec. núm. 542/2010), en el que «la interesada interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, pero no consta –ni siquiera es alegado– que este escrito fuera presentado a la Oficina Gestora o que, de otro modo, le comunicara la interposición de dicho recurso con petición de suspensión ante el citado órgano jurisdiccional, tal y como exige el art. 233.8 LGT. Por lo que, no existiendo constancia de que la recurrente actuara conforme a las prescripciones legales reguladoras de la extensión de efectos de la suspensión en vía económico-administrativa a la judicial, no puede deducirse la concurrencia de vicio o defecto alguno en el acuerdo resolutorio del recurso de reposición recurrido que pudiera provocar

tante, los tribunales en algunos casos en los que pese a que el interesado no haya comunicado a la Administración tributaria la solicitud de suspensión (o la continuidad de la misma) en vía contencioso-administrativa, pero en los que consideran que la Administración tributaria ha podido tener conocimiento de ello por otra vía, al amparo del artículo 24 de la CE, han realizado una interpretación menos rigorista respecto al cumplimiento del requisito de la comunicación por parte del interesado a la Administración tributaria, y han considerado válido este motivo de oposición a la providencia de apremio dictada por la misma, consistente en la suspensión en vía judicial de la ejecutividad del correspondiente acto administrativo⁸⁶.

Al respecto, en algún caso se ha planteado la aplicación analógica de lo dispuesto en el artículo 233 de la LGT respecto a la continuidad de la suspensión acordada en vía administrativa también en vía judicial cuando se produce el paso del conflicto a la jurisdicción constitucional a través del recurso de amparo, pero en estos casos los tribunales han rechazado tal posibilidad al no estar expresamente prevista en la norma⁸⁷.

su anulación, al igual que sucede con la providencia de apremio». Así se establece, también, en la SAN de 9 de junio de 2016 (rec. núm. 63/2015), que trae a colación, al respecto, el apartado 7 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la AEAT, en el que se señala que, «[...] cuando habiendo mediado suspensión en vía económico-administrativa, el interesado no hubiere comunicado en tiempo y forma a la AEAT la interposición de un recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión, no se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa...».

⁸⁶ Así, por ejemplo, en la STSJ de Asturias de 13 de abril de 2015 (rec. núm. 900/2013), en la que la recurrente no llevó a cabo en plazo la comunicación a que se refiere el artículo 233.8 de la LGT. Ahora bien, el tribunal parte de *la ratio del artículo 233.8 de la LGT que está en proteger al contribuyente de ejecuciones precipitadas*, es decir, *evitar la ejecución cuando la tutela jurídica cautelar está presente*, y en el presente caso, aunque no se cumplió formalmente la comunicación a que se refiere el citado precepto, no se debe olvidar que la ejecución inmediata de un acto administrativo tiene relevancia en el alcance del artículo 24 de la Constitución, pues están en juego intereses que se intentan proteger, y si está acreditada la interposición del recurso contencioso-administrativo en plazo, con solicitud de suspensión, después concedida, en el que fue parte la propia Administración, frente al rigorismo que se pretende en la resolución recurrida, ha de prevalecer la suspensión pretendida en vía judicial pendiente, que incluso actuaría de forma sobrevenida, cuando la tutela cautelar había sido sometida a los tribunales y posterior pronunciamiento favorable a la misma, sin que además sea procedente iniciar la vía de apremio cuando está pendiente el pronunciamiento judicial, pues aquella irregularidad procedimental no puede afectar negativamente a la suspensión interesada en vía judicial perjudicando a quien ejercita el derecho a solicitar la suspensión, previamente suspendida en vía administrativa (ejecución de resolución sancionadora) que incide en el derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que procedía mantenerla hasta el pronunciamiento judicial, y por tanto, «en casos como el presente en que se interpone el recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión en plazo, una interpretación del artículo 233.8 de la LGT, conforme al artículo 24.1 de la Constitución, en relación con el artículo 167.3 b) de dicha ley, lleva a la estimación del recurso».

⁸⁷ Así, por ejemplo, en la SAN de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 42/2015), la recurrente pretendía la aplicación analógica del artículo 233.8 de la LGT, al tránsito a la vía constitucional del recurso de amparo. Sin embargo, la Sala no acogió tal pretensión, ya que el recurso de amparo es un recurso extraordinario que tiene una regulación muy distinta y unos motivos específicos muy limitados que requieren trascendencia constitucional.

2.2.2.2. *La suspensión del procedimiento recaudatorio por la declaración de concurso de acreedores del obligado tributario*

Un supuesto distinto de suspensión del procedimiento de recaudación a este que acabamos de ver, basado en la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra el mismo, se produce en aquellos casos de entidades declaradas en concurso de acreedores respecto a las providencias de apremio dictadas contra ellas, esto es, en aquellos casos de concurrencia de procedimientos de ejecución, uno universal como es el concurso de acreedores y otro singular como es el procedimiento administrativo de apremio. A estos efectos, con base en el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, resulta claro que si la notificación de la providencia de apremio tuvo lugar con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, concurre el motivo de oposición del artículo 167.3 b) de la LGT de otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación y, por tanto, no procedería la providencia de apremio⁸⁸.

2.3. CAUSAS BASADAS EN LA AUSENCIA DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.3.1. La extinción total de la deuda tributaria

Este motivo está regulado actualmente en el artículo 167.3 a) de la LGT, que se refiere a la «extinción total de la deuda o a la prescripción del derecho a exigir el pago». Las formas de extinción de la deuda tributaria están previstas en el artículo 59.1 de la LGT y en el artículo 32 del RGR, que mencionan el pago, la prescripción, la compensación, la deducción sobre transferencias, la condonación, los medios previstos en la normativa aduanera y se cierran estos preceptos con una cláusula residual que señala a «los demás medios previstos en las leyes», por lo que cualquier otro medio apto para extinguir la deuda tributaria podrá también ser tenido en cuenta a efectos de la posible concurrencia de este motivo de oposición a la providencia de apremio⁸⁹. El fundamento de estos motivos de oposición al apremio estriba en la ausencia del presupuesto material del incumplimiento.

⁸⁸ Es lo que ocurre, por ejemplo, en la SAN de 25 de marzo de 2013 (rec. 538/2011). La sentencia, con apoyo en la doctrina del TS, no deja lugar a duda de que «declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor pero podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad profesional o empresarial del deudor».

⁸⁹ Hay que tener en cuenta que el artículo 167.3 b) de la LGT menciona expresamente a la compensación como motivo de oposición a la providencia de apremio, si bien, como hemos indicado ya, al tratarse de una forma de extinción de la obligación tributaria su clasificación más adecuada se encuentra entre los motivos de oposición contemplados en el artículo 167.3 a) que obedecen a la ausencia de deuda tributaria como presupuesto material habilitante de la procedencia de la vía de apremio.

to de la obligación tributaria para que tal procedimiento ejecutivo sea procedente. Está claro que si la deuda tributaria, cuya satisfacción al ente público acreedor constituye la prestación de la correspondiente obligación tributaria, se ha extinguido antes del inicio del procedimiento de apremio, no cabe dictar ya la providencia de apremio, pues tal procedimiento ejecutivo carecería de objeto⁹⁰.

A continuación nos vamos a referir brevemente a las formas habituales de extinción de la obligación tributaria, incluida la compensación, y, posteriormente, trataremos con un poco más de detalle la prescripción de la obligación tributaria, pues esta causa de oposición al apremio sí que ha planteado una cierta conflictividad en su apreciación por los tribunales.

El pago es la forma natural de extinción de la deuda tributaria. A través del mismo, el deudor satisface a la Administración tributaria las pretensiones de contenido económico en las que consiste la deuda tributaria, que resulta así extinguida y el deudor liberado, tal y como establecen los artículos 60-65 de la LGT⁹¹.

En lo que a efectos de este trabajo respecta, conviene resaltar que será de gran relevancia el momento del pago, ya que, en principio, supondrá el instante a partir del cual el obligado tributario quedará liberado de su obligación tributaria⁹². Para que el pago sea oponible frente a la providencia de apremio, hay que tener en cuenta que el mismo se puede realizar en el periodo voluntario de ingreso o una vez finalizado el mismo, esto es, una vez iniciado el periodo ejecutivo pero siempre que se lleve a cabo antes de la iniciación del procedimiento de apremio, o lo que es lo mismo, antes de que se notifique al interesado la providencia de apremio. Si el pago se realiza una vez iniciado el procedimiento de apremio, concluirá con ello tal procedimiento ejecutivo al haberse logrado a través del mismo la satisfacción de la deuda tributaria.

El pago debe ser íntegro, es decir, debe cubrir la totalidad de la deuda tributaria. En el caso de que el deudor haga un pago parcial de la deuda, el procedimiento de apremio será procedente para la recaudación de la cantidad dejada de ingresar⁹³. Si el pago parcial se realiza en periodo voluntario, la providencia de apremio solo se expedirá por la cantidad dejada de ingresar. Sin em-

⁹⁰ Así es admitido por la jurisprudencia, por ejemplo, en el caso de la SAN de 13 de abril de 2015 (rec. núm. 153/2014) en la que el tribunal comparte el planteamiento de la recurrente y entiende que concurre la causa de oposición a la vía de apremio del apartado a) del artículo 167.3 de la LGT por cuanto «a la recurrente, en su condición de avalista, no se le puede exigir más cantidad que la efectivamente garantizada, habiendo quedado extinguida la deuda objeto de reclamación al haber sido abonada en su totalidad la cantidad exigible».

⁹¹ *Cfr.*, L. M. Cazorla Prieto (2015, p. 291).

⁹² En relación con ello, C. Checa González (2008, pp. 194 y ss.) comenta diversas sentencias en las que se resuelven conflictos en relación con la fijación del momento del pago de la deuda tributaria, en casos en los que el pago se realiza a través de entidades colaboradoras en la recaudación tributaria y se produce algún error o retraso en la transmisión o recepción de los fondos a la Administración tributaria.

⁹³ Así, por ejemplo, en el caso planteado en la SAN de 30 de septiembre de 2013 (rec. núm. 193/2012), en el que el contribuyente había llevado a cabo un pago parcial de la deuda tributaria, no tenido en cuenta por la Administración a la hora de dictar la correspondiente providencia de apremio.

bargo, si el ingreso se lleva a cabo una vez iniciado el procedimiento de apremio, la realización de los bienes se llevará a cabo únicamente por la cantidad no ingresada.

En el ámbito tributario la posibilidad de compensación de la deuda tributaria se regula en los artículos 71 a 74 de la LGT. De acuerdo con lo previsto en el artículo 71.1 de la LGT, las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado. Como regla general, la compensación durante el periodo voluntario de pago se realiza a instancia del obligado tributario. A tal efecto, tal y como señala el artículo 72.2 de la LGT, la presentación de la solicitud de compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, si bien, como establece el artículo 72.3 de la LGT, la extinción de la deuda se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior⁹⁴. En periodo ejecutivo la compensación también puede ser solicitada por el obligado tributario, en cuyo caso, de extinguirse totalmente la deuda, no habrá lugar al inicio del procedimiento de apremio, si aún no había sido notificada la providencia de apremio, o, en caso de haberse iniciado ya el procedimiento ejecutivo, el acuerdo que declare la extinción de la deuda tributaria por compensación pondrá fin al mismo. Pero, sobre todo, en el periodo ejecutivo cabe la posibilidad, con carácter general, de que la propia Administración tributaria proceda a una compensación de oficio de la deuda tributaria del obligado tributario⁹⁵.

No obstante, el artículo 73.1, párrafo segundo, de la LGT prevé que la Administración pueda compensar también de oficio, durante el plazo de ingreso en periodo voluntario, las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación *limitada o de inspección, así como de la práctica de una nueva liquidación por haberse anulado* otra anterior.

La condonación se regula en el artículo 75 de la LGT y supone el perdón total o parcial de las deudas tributarias. Desde la perspectiva tributaria, las deudas no pueden condonarse si no es excepcionalmente y en virtud de la ley⁹⁶.

⁹⁴ La STSJ de Madrid de 1 de marzo de 2017 (rec. núm. 703/2015) nos ofrece un ejemplo de anulación de la providencia de apremio por haber tenido lugar la solicitud de compensación de la deuda con anterioridad a la emisión del título ejecutivo, siendo así que, como señala el tribunal «la compensación de la deuda realizada a favor de D. Epifanio tiene efectos retroactivos a la fecha en que fue solicitada (17 de octubre de 2012), y tiene la virtud de extinguir la deuda existente, desplegando sus efectos para los restantes deudores solidarios».

⁹⁵ Respecto a la circunstancia de que no sea necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio, sino tan solo de que se haya iniciado el periodo ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 73.1 de la LGT, se ha pronunciado, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2014 (R. G. 5179/2013), en la que el tribunal ha sentado el criterio de que «no es necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio de una deuda siempre que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso. Debe reseñarse que de exigirse en todo caso la notificación previa de la providencia de apremio para que la Administración pudiera acordar de oficio la compensación, siempre sería una solución más desfavorable para los obligados tributarios, pues la deuda a compensar estaría ya incrementada en el recargo de apremio ordinario del 20% más los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo».

⁹⁶ Cfr., A. Menéndez Moreno (2015, p. 243).

2.3.2. La prescripción del derecho a exigir el pago y la prescripción del derecho a liquidar

Como ha destacado el profesor Falcón (1992), la prescripción como categoría general del ordenamiento se caracteriza «por producir sus efectos en virtud del no ejercicio del derecho por su titular –lo que gráficamente se ha denominado el "silencio" de la relación jurídica– durante el plazo fijado por la ley»⁹⁷. La prescripción tributaria constituye un modo de extinción de la obligación tributaria cuando se produce el silencio de la correspondiente relación jurídico-tributaria tanto del sujeto activo como del obligado tributario. Los distintos supuestos de prescripción tributaria están contemplados en el artículo 66 de la LGT y, desde la óptica de nuestro estudio, esto es, como posibles motivos de oposición a la providencia de apremio, nos interesan el supuesto contemplado en la letra a) del precepto, «el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación», esto es, la llamada prescripción del derecho a liquidar, y el supuesto contemplado en la letra b) del precepto mencionado, «el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas», esto es, la llamada prescripción del derecho a recaudar.

Resulta evidente que como forma de extinción total de la obligación tributaria, cuando la prescripción de la deuda o, lo que es lo mismo, la prescripción del derecho a liquidar, sea declarada al margen del procedimiento recaudatorio de apremio, a raíz, por ejemplo, de la impugnación de la liquidación tributaria, la misma podrá ser alegada frente a la providencia de apremio, pues no en vano el artículo 167.3 a) de la LGT contempla como motivo de oposición a la providencia de apremio la extinción total de la deuda, y este efecto lo produce la prescripción del derecho de la Administración a determinar o liquidar la deuda tributaria⁹⁸. En pocas palabras, cuando la prescripción de la deuda tributaria se haya decretado por un órgano de revisión o se haya apreciado de oficio por la Administración en la fase declarativa, se habrá extinguido totalmente la deuda tributaria, y no tendrá ya objeto el procedimiento ejecutivo de apremio.

Al distinguir el artículo 167.3 a) de la LGT entre la extinción total de la deuda y la prescripción del derecho a exigir el cobro de la misma, parece claro también que el obligado tributario podrá oponer frente a la providencia de apremio, precisamente, la prescripción, no del derecho de la Administración a liquidar, sino del derecho de la Administración a recaudar la deuda liquidada⁹⁹. Para ello, lógicamente, han debido transcurrir los cuatro años del plazo de prescripción

⁹⁷ Falcón y Tella, R. (1992, p. 49).

⁹⁸ Como señala, en este sentido, la STS de 20 de febrero de 2013 (rec. 3597/2009), la naturaleza ejecutiva del procedimiento de apremio «no impide reconocer la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada que se declare en otro procedimiento o proceso».

⁹⁹ En este sentido, por ejemplo, resulta muy clara la STSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 1338/2013), cuando señala que «de entrada, solo será invocable la prescripción de la acción de cobro frente a actos o decisiones que entrañen exigibilidad o requerimiento de pago en relación con deudas previamente liquidadas, pero no cuando lo que se impugna es un acto no de cobro, sino de liquidación o determinación de la deuda tributaria».

sin que la Administración haya ejercido su acción de cobro y sin que el obligado tributario haya tampoco llevado a cabo las actuaciones tendentes al pago de la deuda¹⁰⁰.

Ahora bien, el principal problema que se ha planteado en relación con la prescripción como motivo de oposición a la providencia de apremio es el de si es posible alegar frente a la misma la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, cuando tal prescripción no ha sido previamente declarada o apreciada por la Administración en la fase declarativa, esto es, si es posible alegar por primera vez la prescripción de la deuda tributaria como reacción a la providencia de apremio notificada al obligado tributario y ello, lógicamente, en aquellos casos en los que, dadas las circunstancias, no concurriría la prescripción del derecho de la Administración a recaudar, pues concurriendo esta prescripción del derecho a recaudar ya hemos visto que no habría problema en alegarla como motivo de oposición al apremio.

Al respecto, el TS ha sentado en estos casos la doctrina de que sí es posible alegar la prescripción del derecho a liquidar frente a la providencia de apremio, al no tener ningún sentido el apremio de una deuda tributaria inexistente¹⁰¹. Si bien, matizando que, como consecuencia de la naturaleza ejecutiva de la vía de apremio, no se puede dilucidar en esa fase si se produce o no la prescripción de la deuda apremiada, salvo en los casos en los que, de no hacerlo, se cause indefensión al obligado al pago¹⁰².

¹⁰⁰ En el caso de que no sea así, el motivo no tendrá posibilidad alguna de prosperar, como ocurrió, por ejemplo, en la SAN de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 84/2015) en la que se desestimó el recurso por no haber transcurrido el plazo prescriptivo de cuatro años exigido por la LGT.

¹⁰¹ Señala, al respecto, la STS de 20 de marzo de 2012 (rec. núm. 6119/2008) que «la lógica impone que pueda oponerse a la providencia de apremio la extinción total por prescripción de la deuda tributaria apremiada, pues ningún sentido tendría un procedimiento de apremio que pretende satisfacer por vía ejecutiva una deuda tributaria inexistente». Para el tribunal, «puestos en relación los artículos 59.1 [“las deudas tributarias podrán extinguirse [...] por prescripción...”], 66, letras a) y b) [“prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas”] y 69.3 (“la prescripción ganada extingue la deuda tributaria”) de la Ley General Tributaria de 2003, resulta evidente que la extinción de las deudas tributarias puede producirse tanto por la prescripción del derecho a liquidarlas como por la prescripción del derecho a exigir su pago». Es por ello que concluye el tribunal señalando que «no puede excluirse de plano como motivo de oposición a la providencia de apremio la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada, esto es, cabrá oponer a la providencia de apremio que la deuda tributaria que pretende ejecutarse coactivamente se extinguió totalmente por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidarla». En el mismo sentido, STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 4234/2009), STS de 14 de septiembre de 2012 (rec. núm. 4975/2010) y STS de 20 de febrero de 2013 (rec. núm. 3597/2009).

¹⁰² Como señala la STS de 20 de marzo de 2012 (rec. núm. 6119/2008), «la naturaleza ejecutiva del procedimiento de apremio no impide declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda apremiada; tampoco reconocer la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada que se declare en otro procedimiento o proceso, pero no permite dilucidar si se produjo o no la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria apremiada, salvo que, de no hacerlo, se genere la indefensión del obligado al pago». En el mismo sentido, STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 4234/2009), STS de 14 de septiembre de 2012 (rec. núm. 4975/2010) y STS de 20 de febrero de 2013 (rec. núm. 3597/2009).

3. MOTIVOS FORMALES DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

3.1. LA OMISIÓN O EL ERROR EN LA IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

El artículo 167.3 e) de la LGT contempla como motivo de oposición a la providencia de apremio el «error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada». Este motivo de oposición trata de posibilitar la defensa del obligado tributario frente a determinados errores u omisiones formales de que adolezca el título ejecutivo y que hagan que el mismo no tenga validez y no pueda surtir eficacia. El precepto alude a dos errores u omisiones manifiestos en la emisión de la providencia de apremio que, desde luego, impedirían que la misma desplegara su eficacia, cual es el error en la persona del deudor al que va dirigida o, directamente, la omisión de tal extremo, así como, en su caso, el error u omisión de la deuda apremiada.

Respecto al error u omisión del deudor en la providencia de apremio, la jurisprudencia muestra ejemplos en los que este defecto formal suele producirse, así, en los casos en los que ha operado una sucesión en la actividad empresarial entre distintos sujetos, lo que puede conducir a la confusión de la Administración tributaria a la hora de emitir la correspondiente providencia de apremio¹⁰³. También el supuesto de la sucesión de las obligaciones tributarias en el caso de las personas físicas puede generar algún problema de identificación del deudor tributario¹⁰⁴.

¹⁰³ Así, por ejemplo, en la SAN de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 133/2011), la AN estimó que concurría en el caso el motivo de oposición a la providencia de apremio contemplado en la letra e) del artículo 167.3) de la LGT, pues había un error en el contenido de la providencia de apremio que afectaba a la «identificación del verdadero deudor, esto es, del sujeto del que traía causa la liquidación». Y ello con base en que Repsol Petróleo, SA no era la entidad frente a la que se tenía que seguir el procedimiento de apremio, sino que esta era Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, SA, que como sucesora de la entidad Petrodis había adquirido el papel de obligada tributaria a título de contribuyente. Algo similar sucede en la SAN de 2 de febrero de 2015 (rec. núm. 64/2014) en la que la notificación de la providencia de apremio se hace a una entidad que aunque pareciera sucesora de la entidad deudora principal, sin embargo, no se llega a probar relación alguna con la misma. Como señala la AN, «de la narración de hechos se desprende la existencia, al menos aparente, de un confusionismo de identidad y personalidades de las entidades intervinientes, que no están debidamente justificadas por la Administración ejecutante, y que impide que se pueda identificar debidamente quien era el deudor real de la liquidación apremiada, pudiendo contener un error la providencia de apremio al tiempo de identificar al deudor apremiado».

¹⁰⁴ Como sucede en los hechos que están en la base del conflicto resuelto por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Santander de 8 de enero de 2015 (rec. núm. 361/2013), en relación con una providencia de apremio para el cobro del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) de unos inmuebles que formaban parte del caudal relicto de una herencia, pues, como advierte la sentencia, «ni se recurre la liquidación, ni la providencia de apremio, ni el embargo, ni se alega ni sostiene la nulidad de tales actos por dirigirse a un sujeto pasivo equivocado, un heredero concreto cuando los bienes forman parte de una herencia yacente». Esto es, el juez advierte de la circunstancia del error en el sujeto pasivo, que no es el heredero sino la herencia yacente al tiempo de dictarse la providencia de apremio, si bien en el caso concreto no se atacó la providencia de apremio por esta causa, sino que el recurso se circunscribió a solicitar la suspensión de la vía de apremio.

En el marco de la asistencia mutua internacional en materia recaudatoria se pueden plantear problemas a la hora de identificar correctamente al deudor tributario¹⁰⁵. Y ello porque entre los distintos ordenamientos internos de los diferentes Estados pueden existir disparidades en la configuración de algunas categorías subjetivas de deudores u obligados frente a la Hacienda pública¹⁰⁶. Especialmente conflictiva podría resultar en estos casos la posibilidad de dirigir la acción de cobro contra el tercero poseedor de los bienes, si bien, como destaca la profesora Ribes (2012), en la actualidad la Administración tributaria española se halla legitimada para formular contra dicho sujeto no solo solicitudes de cobro, sino también de información e incluso de adopción de medidas cautelares, habida cuenta de la inserción de un apartado 6 en el artículo 35 de la LGT¹⁰⁷, en virtud del cual «también tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua»¹⁰⁸.

En el caso de existir varios deudores tributarios se debería expedir una providencia de apremio a cada uno de ellos, salvo que nos encontremos en el caso de solidaridad en la posición pasiva de la obligación tributaria¹⁰⁹.

3.2. LA OMISIÓN O EL ERROR RESPECTO A LA DEUDA TRIBUTARIA

El error u omisión respecto a la deuda tributaria igualmente invalidaría la providencia de apremio, pues, como hemos indicado, se trata de un título ejecutivo dirigido precisamente al cobro de

¹⁰⁵ No podemos olvidar, al respecto, que el artículo 177 nonies de la LGT asimila el *instrumento de ejecución* que se suele expedir en el marco de la asistencia mutua de recaudación a la providencia de apremio, constituyendo, pues, tal instrumento título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación, por lo que tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio para proceder contra los bienes y derechos del deudor. Si bien, como también puntualiza el artículo 177 decies de la LGT, contra el instrumento de ejecución no serán admisibles los motivos de oposición recogidos por el artículo 167.3 de la LGT referidos a la providencia de apremio. Esto último, que desde nuestro punto de vista resulta criticable, no debe interpretarse, lógicamente, en el sentido de que no puedan oponerse materialmente tales motivos de oposición, sino que más bien obedece a la necesidad de salvaguardar la distribución competencial entre las distintas autoridades fiscales en el procedimiento de asistencia mutua, en la que normalmente la revisión del título ejecutivo corresponderá al Estado requirente de la asistencia mutua y no al requerido. Un ejemplo de ello se ve en la STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 2013 (rec. núm. 157/2013).

¹⁰⁶ En este sentido, *vid.*, A. Ribes Ribes (2012, p. 135).

¹⁰⁷ A través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, a través del cual se ha operado la transposición de la Directiva 2010/24/UE al ordenamiento español, mediante la introducción de las modificaciones pertinentes en la LGT.

¹⁰⁸ A. Ribes Ribes (2012, p. 135). Como destaca esta autora, «se soslayan, de este modo, los eventuales obstáculos derivados de la imposibilidad de cursar la providencia de apremio al tenedor de los bienes, por no tener la condición de obligado tributario, cuestión esta acreedora de una gran trascendencia práctica».

¹⁰⁹ Como señala F. Serrano Antón (1998, p. 184), «parece que lo más coherente con el principio de seguridad jurídica es dictar una providencia de apremio por cada obligado salvo cuando la relación es unívoca, es decir, cuando la deuda responde a una idéntica relación como ocurre en los casos de solidaridad en los que existen varios cotitulares».

la deuda tributaria que es objeto del procedimiento de apremio en el patrimonio del deudor. A tal efecto, es necesaria una adecuada identificación de los elementos esenciales de la deuda o deudas tributarias apremiadas para evitar la indefensión que en caso contrario se generaría al obligado tributario¹¹⁰. Así, entre otras omisiones que darían lugar a la nulidad de la providencia de apremio por este motivo, se encontraría el incluir los intereses, pero sin relacionarlos con ninguna deuda tributaria; el concretar las sanciones, pero sin hacer alusión a la infracción cometida o al expediente del que proviene la sanción; el mencionar un título impositivo genérico, como tasa de basuras o el IBI, por varios periodos impositivos, pero sin concretar de qué vivienda se trata ni la cuantía de la deuda debida por cada ejercicio o periodo impositivo¹¹¹.

3.3. OTROS MOTIVOS DE CARÁCTER FORMAL QUE INVALIDARÍAN LA PROVIDENCIA DE APREMIO

La cuestión que nos planteamos es si solo estos vicios formales en la confección de la providencia de apremio son oponibles frente a la misma o si, por el contrario, son oponibles también otros vicios formales, no mencionados expresamente en el artículo 167.3 de la LGT que, como sabemos, enumera los motivos de oposición a la providencia de apremio.

Frente a un cierto sector jurisprudencial que, basándose en una interpretación estricta de la lista de motivos de oposición a la providencia de apremio contenida en el artículo 167.3 de la LGT, entiende que no cabe oponer frente a la misma otros defectos formales que no sean la existencia de error u omisión que impidan la identificación del deudor o de la deuda tributaria, entendemos, por el contrario, que sí que sería posible oponer frente a la providencia de apremio otros defectos o motivos de carácter formal que afecten al título ejecutivo y que conlleven, lógicamente, la nulidad del mismo¹¹².

En efecto, en algunas ocasiones los tribunales rechazan que contra la providencia de apremio se puedan oponer otros motivos formales que los enumerados en el artículo 167.3 de la LGT¹¹³. Sin

¹¹⁰ En este sentido, F. Serrano Antón (1998, p. 192).

¹¹¹ Estos y otros ejemplos son mencionados por F. Serrano Antón (1998, pp. 191 y 192).

¹¹² En este sentido, señala F. Serrano Antón (1998, pp. 190 y 191), que serían observables otros defectos formales del título ejecutivo, distintos a los mencionados de forma expresa en el RGR, pero deben ser cuestiones que afecten a cuestiones fundamentales, a menciones esenciales que debe contener dicho título, no siendo alegables los defectos referidos a otras cuestiones cuya mención no es necesaria.

¹¹³ Así, por ejemplo, en el caso de la STSJ de Murcia de 19 de enero de 2015 (rec. núm. 576/2011), considera el tribunal que «la supuesta falta de firma de la providencia de apremio, no es un defecto de los que puedan ser opuestos frente a la misma según el artículo 167.3 LGT, ya que este precepto limita los defectos formales que cabe oponer frente a ella, la existencia de error u omisión que no permitan identificar al deudor o la deuda, lo que no sucede en el presente caso en el que ambas circunstancias constan con claridad en la providencia recurrida». No compartimos este criterio tan restrictivo del tribunal ya que la falta de firma de la providencia de apremio, de confirmarse, podría

embargo, para un correcto enfoque de la cuestión, tenemos que traer a colación el artículo 70 del RGR, que determina los datos que debe contener la providencia de apremio, y el artículo 71 del RGR, que señala los datos mínimos que tiene que contener la notificación de la providencia de apremio¹¹⁴. Asimismo, debemos traer a colación los requisitos que deben cumplir los actos administrativos en general para su validez y eficacia, destacadamente, que los mismos sean dictados por el órgano competente y que tengan una motivación suficiente¹¹⁵. Y es que, como ha señalado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), la posible falta de motivación de la providencia de apremio es una «causa siempre oponible a todo acto administrativo limitativo de los derechos subjetivos aunque no constituya ninguno de los motivos de oposición regulados en el artículo 167.3 de la LGT».

Además, en cuanto a la eficacia de los actos administrativos, cuando estos hayan de ser puestos en conocimiento de los interesados, queda supeditada a la notificación de los mismos y, al respecto, es importante destacar que el artículo 40.2 de la LPAC establece los requisitos de las notificaciones, entre los cuales, queremos ahora poner el acento en la obligación de que la notificación contenga el texto íntegro de la resolución. Y ello cobra interés desde la óptica de nuestro estudio, precisamente, por el entramado de relaciones que se entablan entre las Administraciones tributarias de los distintos niveles de Hacienda correspondientes a la estructura político-territorial de nuestro Estado autonómico, tanto en sentido vertical como horizontal, para la aplicación de

dar lugar a la nulidad de la misma, además, en el caso enjuiciado por esta sentencia parece que se ha creado una confusión al contribuyente por la posible existencia de una delegación de firma o delegación de competencia que no se hace constar fehacientemente en la notificación de la providencia de apremio.

- ¹¹⁴ De acuerdo con el artículo 70 del RGR la providencia de apremio debe contener: a) nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado al pago; b) concepto, importe de la deuda y periodo al que corresponde; c) indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en periodo voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora; d) liquidación del recargo del periodo ejecutivo; e) requerimiento expreso para que se efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo a que se refiere el artículo 62.5 de la LGT; f) advertencia de que en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido del 10%, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo del apremio del 20% y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda; g) fecha de emisión de la providencia de apremio. Por su parte, el artículo 71 del RGR establece los datos mínimos necesarios que tiene que contener la notificación de la providencia de apremio: a) lugar de ingreso de la deuda y del recargo; b) repercusión de costas del procedimiento; c) posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago; d) indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se producirá en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente; e) recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición.
- ¹¹⁵ Recordemos que con carácter general en relación con la producción de los actos administrativos señala el artículo 34.1 de la LPAC que «los actos administrativos que dicten las administraciones públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido». Asimismo, el artículo 35.1 de la LPAC indica que «serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho», entre otros, los previstos en el apartado a), esto es, «los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos».

los tributos¹¹⁶. Estas relaciones interadministrativas han tenido un especial desarrollo en relación con la recaudación ejecutiva de los ingresos tributarios y de otros ingresos de derecho público de las comunidades autónomas y de las entidades locales, que se ha concretado, fundamentalmente, en la firma de numerosos convenios de colaboración para la recaudación ejecutiva de los ingresos correspondientes a las comunidades autónomas o a determinadas entidades locales con la AEAT y de los ingresos correspondientes a un buen número de municipios con sus respectivas diputaciones provinciales o con la Administración tributaria de la correspondiente comunidad autónoma. La cuestión es que estos convenios de colaboración para la recaudación ejecutiva llevan a cabo una distribución de funciones entre las Administraciones tributarias que los suscriben¹¹⁷. La función principal de estos convenios estriba en atribuir a la AEAT o, en su caso, a las diputaciones provinciales o a las Administraciones tributarias autonómicas, el ejercicio de las competencias que se especifican en el respectivo convenio respecto a la recaudación ejecutiva de los tributos y demás ingresos públicos previstos en el convenio. Ello ha dado lugar normalmente a que se disocie la emisión de la providencia de apremio, que corresponderá al órgano competente de la Administración tributaria a la que se atribuye el rendimiento o recaudación del tributo, y la notificación de la providencia de apremio (y el desarrollo de otros actos del procedimiento tendentes al cobro de la deuda), que corresponderá a la Administración tributaria que presta su colaboración en la recaudación ejecutiva, esto es, a la AEAT o, en su caso, a la Administración tributaria de la correspondiente diputación provincial o comunidad autónoma. Pues bien, esta disociación interadministrativa entre la emisión de la providencia de apremio y la notificación de la misma ha generado el problema de que la Administración tributaria colaboradora no ha notificado al obligado tributario la providencia de apremio originaria sino otro documento que contiene los datos relevantes de la providencia de apremio remitidos telemáticamente en el formato establecido en el correspondiente convenio por parte de la Administración tributaria que solicita la colaboración para la recaudación ejecutiva con base en el convenio. La cuestión que se plantea, entonces, es si la notificación de un documento distinto a la providencia de apremio originaria, aun conteniendo los datos necesarios de la misma, es un acto válido para iniciar el procedimiento de apremio y si el contribuyente puede esgrimir esta circunstancia como motivo formal para oponerse a la procedencia del apremio.

El TEAC ha tenido oportunidad de abordar esta cuestión en la Resolución de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), estableciendo el criterio, que compartimos, de que es necesaria la notificación de la providencia de apremio original (o copia auténtica de la misma) emitida por el órgano competente para ello, sin que, a tal efecto, se ajuste al ordenamiento jurídico la notificación de un documento diferente que se limite a recoger los datos necesarios de la providencia de

¹¹⁶ Sobre ello, en relación con la aplicación de los tributos que forman parte de la Hacienda autonómica, esto es, de los tributos cedidos y los tributos propios, *vid.* A. García Martínez (2000). Respecto a la aplicación de los tributos de la Hacienda local, *vid.* J. M. Barquero Estevan (1999) y V. M. Sánchez Blázquez (2006).

¹¹⁷ Se trata de *convenios competenciales* pues mediante los mismos se realiza un traslado del ejercicio de determinadas competencias de un ente a otro, articulando lo que la doctrina ha calificado como una encomienda de gestión, si bien, de caracteres atípicos, muy cercana, en cualquier caso, a la delegación intersubjetiva ascendente, como señalan A. García Martínez (2000, pp. 372 y ss.) y V. M. Sánchez Blázquez (2006, pp. 224-225).

apremio y de su notificación previstos en los artículos 70 y 71 del RGR¹¹⁸. En efecto, como señala el TEAC en la resolución referida, «no solo deben notificarse al deudor los datos procedentes de la providencia de apremio, sino la providencia misma de apremio, o cuando menos, toda la información contenida en la providencia de apremio y no solo los datos del artículo 70.2 del RGR»¹¹⁹. Para el TEAC «la notificación de la providencia de apremio ha de contener el texto íntegro de la resolución, de manera que en caso contrario dicha notificación no surte efecto. De ahí que no baste notificar al interesado determinados datos concernientes a la providencia de apremio (aunque se trate de todos los que el artículo 70.2 califica como necesarios) sino que es imprescindible notificar el texto íntegro de la providencia de apremio, esto es, el documento original (o copia auténtica) de la providencia de apremio o, al menos, toda la información contenida en dicha providencia, toda vez que dicho texto, con base en lo expuesto más arriba, habrá de contener la necesaria motivación que fundamente jurídicamente, entre otros extremos, el procedimiento aplicado y la competencia del órgano que la ha expedido y que la suscribe. Sin la notificación del texto íntegro se priva al interesado de conocer en su totalidad los fundamentos jurídicos en que se ha apoyado el órgano emisor de la providencia de apremio para dictarla, no estando aquel en condiciones de aceptar o rechazar el acto que se le notifica»¹²⁰.

A tenor de lo que acabamos de exponer, comprobamos cómo un defecto formal cual es la omisión del texto íntegro en la notificación de la providencia de apremio impide que esta pueda surtir efectos, ya que en caso contrario el interesado se encontraría en una posición de indefensión al no poder reaccionar contra ella. Así pues, con carácter general podemos afirmar que no solo los motivos formales contemplados en el artículo 167.3 de la LGT pueden oponerse a la providencia de apremio, sino también otros motivos formales de la misma, como la falta de mo-

¹¹⁸ Como se explica en la Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), «la controversia se produce porque la AEAT no notifica al interesado la providencia de apremio directamente emitida por el Servei Català de Transit, sino que ella misma, a partir de datos contenidos en ficheros informáticos facilitados por la comunidad autónoma en virtud del convenio, elabora un documento titulado *Notificación de providencia de apremio* que es el único que notifica al deudor».

¹¹⁹ Como señala la Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), «en el presente recurso no se está discutiendo la validez e integridad de los datos que pudieran haberse transmitido en virtud del convenio entre la comunidad autónoma y la AEAT, sino si dichos datos constituyen el texto íntegro de la providencia de apremio. De la lectura del Anexo II del convenio, en el que se contienen las especificaciones del envío mediante fichero de deudas para incorporación a la vía de apremio no cabe deducir ni que se esté transmitiendo el documento original (o copia auténtica) de la providencia de apremio ni tampoco los datos relativos a los fundamentos jurídicos en los que se apoyó el órgano de la comunidad autónoma para dictar dicho acto, ausencia que no puede ser suplida por los órganos de la AEAT».

¹²⁰ La AEAT ha tomado buena cuenta de esta importante doctrina del TEAC y ha comenzado a modificar los convenios de colaboración para la recaudación ejecutiva que tiene firmados con varias comunidades autónomas para exigir la remisión en PDF de una copia de la providencia de apremio, precisamente, para evitar incurrir en este error formal susceptible de causar la nulidad de las actuaciones recaudatorias ejecutivas desarrolladas con base en el convenio. Así, por ejemplo, en la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad de Castilla y León, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de esta comunidad autónoma (BOE de 7 de noviembre de 2017).

tivación o la falta de identificación del órgano que la emite, que impidan al obligado tributario comprobar si la misma ha sido dictada por el órgano competente para ello o conocer los motivos en los que se fundamenta la misma.

Referencias bibliográficas

- Barquero Estevan, J. M. (1999). *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*. Madrid: Montecorvo.
- Calvo Ortega, R. (2005). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.
- Cazorla Prieto, L. M. (2015). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Cizur Menor: Thomson-Reuters Aranzadi.
- Cuadrado Zuloaga, D. (2003). La nulidad de pleno derecho de las liquidaciones como motivo de oposición a la providencia de apremio. *Actualidad Administrativa*, 23 [versión electrónica en la base documental *laleydigital360*, referencia La Ley 955/2003].
- Checa González, C. (2008). Oposición a la vía de apremio. En F. Serrano Antón (Dir.), *Recaudación ejecutiva y Hacienda local*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.
- Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. Madrid: La Ley.
- García Martínez, A. (2008). *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*. Barcelona: Bosch.
- García Martínez, A. (2000). *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas.
- Hurtado González, J. F. (2001). Los motivos de oposición del deudor a la providencia de apremio. *Revista de Derecho Financiero*, 260 [versión electrónica en la base de datos VLEX, referencia VLEX-215976].
- Lafuente Benaches, M. (1992). *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración pública*. Madrid: Tecnos.
- López Díaz, A. (2001). *Periodo Ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*. Cizur Menor: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 23, Aranzadi.
- López Díaz, A. (1992). *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. Madrid: IEF-Marcial Pons.
- Martín Cano, R. A. (2007). Motivos de oposición a la providencia de apremio. *Nueva Fiscalidad*, 5.
- Martín Queralt, J. (2001). Prólogo. En C. J. Borrero Moro, *El pago de la deuda tributaria a través de las entidades colaboradoras*. San Antonio de Benagéber (Valencia): Editorial Diálogo.
- Menéndez Moreno, A. (2015). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi.
- Ribes Ribes, A. (2012). Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales. En M. A. Collado Yurrita y S. Moreno González (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Barcelona: Atelier.

- Ruiz Garijo, M. (2014). Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la providencia de embargo. En I. Merino Jara (Dir.) y E. Manzano Silva (Coord.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: José María Bosch Editor.
- Ruiz Zapatero, G. G. (2009). Los títulos ejecutivos de deudas tributarias inconstitucionales. *Quincena Fiscal*, 13.
- Pascual González, M. M. (2008). El procedimiento de recaudación en periodo ejecutivo. *Crónica Tributaria*, 126.
- Sánchez Blázquez, V. M. (2006). *Relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*. Las Palmas de Gran Canaria: Servicio de Publicaciones del Cabildo de Lanzarote.
- Sanz Larruga, F. J. (1991). *El procedimiento administrativo de apremio*. Madrid: La Ley.
- Serrano Antón, F. (1998). *Los motivos de oposición a la vía de apremio*. Pamplona: Aranzadi.
- Tejerizo López, J. M. (2006). Procedimiento de apremio. En R. Calvo Ortega (Dir.) y J. M. Tejerizo López (Coord.), *Los nuevos reglamentos tributarios*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.

El TS determina que cuando la Administración descubre operaciones ocultas no facturadas, el precio pactado incluye el IVA para fijar la base imponible

Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2017, rec. núm. 194/2016

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El TS en la Sentencia de 27 de septiembre de 2017 fija criterio en relación con la determinación de la base imponible del IVA cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones no declaradas por el sujeto pasivo, que había participado en operaciones de fraude o prácticas abusivas. La cuestión que se plantea es si en el precio fijado debe o no incluirse la cuota de IVA, considerando el TS que, a la vista de la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulică y Plavoin, debe entenderse que el precio pactado entre las partes incluye el IVA.

En tanto que la liquidación recurrida era por el impuesto sobre sociedades, estima el TS que la anterior conclusión debe incidir en la determinación de la base imponible de este impuesto y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se hayan impuesto.

En este comentario de la sentencia del TS se analizan estos criterios, teniendo en cuenta esencialmente la jurisprudencia del TJUE y la incidencia que las prácticas abusivas o fraudulentas tienen en el ejercicio de la facultad comprobadora de la Administración tributaria.

I. SUPUESTO DE HECHO

1. ANTECEDENTES DE LA SENTENCIA COMENTADA RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso, Sección 2.^a, de 27 de septiembre de 2017, recurso de casación 194/2016 (NFJ068186)¹, revisa y casa (anulándola en la parte controvertida en el recurso de casación) la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia, Sala de lo Contencioso, Sede A Coruña, Sección 4.^a, de fecha 11 de octubre de 2016, recurso 15739/2015, que había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 17 de septiembre de 2015. El acto revisado son las liquidaciones y sanciones dictadas por la Inspección de los Tributos relativas al impuesto sobre sociedades (IS), ejercicios 2007 a 2010, si bien la controversia planteada (el motivo casacional admitido por el TS) incide directamente en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), más concretamente en la determinación de la base imponible cuando es la Inspección de los Tributos la que descubre operaciones ocultas sujetas al impuesto no facturadas, debiendo entenderse que en el precio pactado por las partes por dichas operaciones está incluida la cuota de IVA.

No constan todos los antecedentes de hecho en la sentencia, si bien se deduce esencialmente de la delimitación del objeto del proceso, y de la sentencia recurrida, que la Inspección de los Tributos inició un procedimiento de comprobación por el IS (nada se indica en la sentencia del TS si se inició también por IVA, siendo esta una cuestión que resultaría trascendental pues su

¹ Con posterioridad a la redacción de este comentario se han publicado las Sentencias del TS de fecha 19 de febrero de 2018, recursos de casación 192/2016 (NFJ069767) (liquidación por IRPF), 195/2016 (NFJ069770) y 198/2016 (liquidaciones por IVA); de 20 de febrero de 2018, recurso de casación 196/2016 (liquidación por IVA); y de 26 de febrero de 2018, recurso de casación 112/2017 (liquidación por IVA). Las situaciones examinadas derivan de la misma regularización efectuada por la Administración tributaria en Galicia, planteándose idéntica problemática y cuestión a resolver. Por ello, en todas las sentencias citadas se indica por el órgano jurisdiccional lo siguiente: «esta cuestión ya ha sido resuelta por esta Sala en la Sentencia de 27 de septiembre de 2017 (RCA/194/2016; ES:TS:2017:3451) en un asunto idéntico al actual, en el que las partes han formulado alegaciones de igual contenido que las aquí presentadas. Bastará, por tanto, con reiterar ahora los mismos argumentos».

Aun cuando no se ha publicado el recurso por la liquidación por IVA (Auto de admisión de 15 de marzo de 2017, al que posteriormente se aludirá) relativo a la entidad que interpuso el recurso de casación 194/2016 por sociedades, el TS ha conformado un cuerpo jurisprudencial relativo a la cuestión planteada. Al tratarse de resoluciones idénticas, los comentarios efectuados respecto del recurso 194/2016 pueden hacerse extensivos al resto de las sentencias dictadas en fechas recientes.

desconocimiento impide abarcar el marco adecuado para la resolución del conflicto, sobre todo teniendo en cuenta las conclusiones a las que llega el órgano jurisdiccional, sobre las cuales tendría una clara incidencia la regularización por IVA, aunque posteriormente incidiremos en esto), descubriendo documentación que permitió regularizar al destapar la existencia de ventas de pescado no declaradas. Por las descargas de pescado en los locales de una cooperativa, donde se celebraban las subastas, se producían dos entregas, una realizada horas antes de la subasta y otra en la misma subasta, lo que se dedujo de la contabilidad o facturación en «B» de la cooperativa.

La Inspección de los Tributos incrementó la base imponible del IS por las ventas contabilizadas en «B», hechas de común acuerdo entre la cooperativa y los pescadores, considerando que dichas ventas no podían entenderse realizadas con IVA (incluido dentro del precio total), por lo que el citado incremento se realizó por el importe total de las ventas en «B».

Esta conclusión fue ratificada tanto por el TEAR como por el TSJ, quien consideró que al tratarse de ventas contabilizadas en «B», situadas al margen de la legalidad tributaria por voluntad de las partes, no se podía entender incluido en el precio de dichas ventas el IVA, que permitiese su deducción o compensación, y no podía ser tenido en cuenta su importe a los efectos de la determinación de las bases imponibles en la imposición directa.

Debe hacerse constar que el TSJ resuelve el recurso contencioso interpuesto por la entidad interesada por remisión a unas Sentencias dictadas por este mismo órgano con fecha 18 de julio de 2016 (cita cuatro recursos 15687/2015, 15700/2015, 15767/2015 y 15792/2015, si bien en esa misma fecha se dictaron más sobre el mismo asunto, como son los recursos 15655/2015 y 15680/2015), lo que da mayor trascendencia a las conclusiones alcanzadas por la sentencia que se comenta, puesto que la regularización efectuada por la Administración tributaria afectó a un gran número de pescadores (así, se indica en la sentencia del TSJ que 147 armadores reconocieron en actas de conformidad la realidad documentada en la facturación en «B», al margen de quienes firmaron en disconformidad).

Es importante reseñar que quedaba constreñido el recurso de casación, y para ello debe indicarse que el Auto de admisión de la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS (de fecha 8 de marzo de 2017, rec. núm. 194/2016 –NFJ068188–), de las diez infracciones que según la parte recurrente presentaban interés casacional, rechazó nueve de ellas (relativas a cuestiones procedimentales, a la determinación de la base imponible y a la prueba), manteniendo como única cuestión que presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia el «determinar si el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), en conexión con los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), y la interpretación que de estos preceptos hace la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavoïn, asuntos acumulados C-249 y C-250/12, en los casos en los que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, permite entender incluido en el precio pactado entre las partes el IVA, a la hora de determinar la base imponible que corresponda a esas operaciones en este impuesto». Así pues, el auto de admisión, aun tratándose de unas liquidaciones y sanciones por el IS, centra la controversia al IVA, ciñendo la misma no solo a la interpretación de los preceptos que cita, sino a la que

hace una concreta sentencia del TJUE en relación con los artículos 74 y 78 de la Directiva IVA, lo que seguramente condicionó en buena medida la conclusión alcanzada por el órgano jurisdiccional.

2. ANTECEDENTES EN RELACIÓN CON LA REGULARIZACIÓN POR EL IVA

Dada la importancia de la doctrina que el TS fija en la sentencia que se comenta, es necesario hacer referencia a las vicisitudes procesales que la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos por IVA ha sufrido.

El *iter* procesal ha sido idéntico al que se ha expuesto para la liquidación por el IS. De esta manera, la Inspección de los Tributos regularizó tanto por el IS como por el IVA idéntica situación. También el acto de liquidación por el IVA fue recurrido ante el TEAR de Galicia, que desestimó la reclamación económico-administrativa por Resolución de 30 de julio de 2015. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Galicia, fue desestimado por Sentencia de 28 de septiembre de 2016 (rec. núm. 15669/2015) con idénticos fundamentos a los expresados para la liquidación por el IS. Contra la misma se interpuso recurso de casación por la entidad interesada y por Auto de 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 193/2016 –NFJ069654–) se admitió por el mismo motivo el expresado para el recurso contra la liquidación por IS, inadmitiéndose los nueve restantes motivos alegados por la recurrente.

Aun cuando las impugnaciones de ambas liquidaciones han seguido caminos paralelos, a la fecha en que se elabora este comentario, todavía no se ha dictado sentencia en relación con el recurso de casación admitido por esta liquidación por IVA.

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

1. EXPOSICIÓN DE LA FUNDAMENTACIÓN DEL TS

Pueden diferenciarse cuatro apartados en la fundamentación que da el TS en la sentencia comentada. Acota, en primer lugar, el estudio de la cuestión al transcribir lo expresado por el TJUE en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, reiterando lo señalado por este órgano jurisdiccional en los párrafos 33 a 40, que pueden sintetizarse en los siguientes criterios interpretativos, tras exponer el principio básico del sistema común del IVA (la aplicación al comercio de bienes y servicios de un impuesto general sobre el consumo proporcional al precio de estos) y la regla general sobre determinación de la base imponible (está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realiza la entrega o presta el servicio obtiene o va a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero):

- El IVA no debe estar incluido en la base imponible, conforme al artículo 78, letra a), de la Directiva IVA.

- Consiste la base imponible en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo, constituyendo un valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (lo que constituye un criterio reiterado del TJUE).
- Esta regla debe aplicarse de acuerdo con el principio de que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final.
- Cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.
- Este enfoque infringiría la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.
- Frente a esta situación, ello no sucedería si el derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien.
- Una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, lo que implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos.

El TS extrae de esta jurisprudencia comunitaria la siguiente conclusión: como órgano jurisdiccional nacional, le corresponde comprobar si nuestro Derecho ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar de los adquirentes el IVA posteriormente exigido por la Administración tributaria y si resulta que no es posible, colige que «la Directiva se opone a una liquidación que considere que el precio pactado entre las partes, sin mención del IVA, no incluye dicho impuesto a la hora de determinar la base imponible, cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas».

A este análisis dedica una escueta y trascendental segunda parte de la fundamentación de la sentencia, ya que de ella deriva la doctrina que aprueba. Con base en las dos circunstancias que se acaban de apuntar trasladadas al supuesto que examina (en las compraventas no se hizo mención del IVA y la vendedora no tiene posibilidad de recuperar el IVA al concurrir los requisitos del art. 89.Tres.2.º de la LIVA que impiden la rectificación de las cuotas repercutidas), concluye que la doctrina sustentada por el TJUE es aplicable a este caso en tanto la norma nacional no posibilita la recuperación del IVA exigido por la Administración.

Dedica una tercera parte a desmontar la argumentación ofrecida por la Administración del Estado en relación con la no aplicación de la doctrina fijada por el TJUE al caso concreto en el que existe fraude cometido por el obligado tributario frente a la Hacienda Pública. En su exposición el TS alcanza importantes conclusiones que pueden extrapolarse a todo supuesto regularizado por la Inspección de los Tributos:

- La doctrina fijada por el TJUE no está condicionada a que no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata; a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA; o al grado de determinabilidad de la efectiva contra-prestación satisfecha por el consumidor.
- El TJUE, en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, sí se refiere a la posibilidad de utilizar una regla como la controvertida para evitar irregularidades, en las que han de incluirse los supuestos de fraude, ya que como señala el órgano jurisdiccional comunitario «cada Estado miembro es competente para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude y están obligados a adoptar tales medidas».
- Para el TS, las medidas contra el fraude que un Estado miembro puede adoptar tienen como límite el respeto al sistema y principio básico del IVA que consiste en que grave al consumidor. Ello resultaría vulnerado si no se considerara incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las circunstancias antes señaladas, que reitera: las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención del IVA; el vendedor es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

La cuarta y última parte de la fundamentación de la sentencia la dedica el TS a reflejar la incidencia de la interpretación anterior en la determinación de la base imponible del IS. Para ello realiza una primera consideración sobre la posibilidad de trasladar la tesis anterior a ámbitos impositivos distintos del IVA, partiendo de que puede «no resultar inicialmente explicable» considerar implícito en el precio una cuota de IVA que no se menciona en la compraventa (queriendo ignorar esta obligación y ocultar a la Administración este hecho) cuando ello «resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones». Justifica sin embargo el TS la traslación en los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, considerando la naturaleza específica del IVA.

Por ello, la interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA debe incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IS y, subsidiariamente, en la base de las sanciones derivadas a imponer.

Tras exponer la regla general de determinación de la base imponible en el IS, concluye que, aun sin contabilizar las operaciones de que se trata, «lo que no puede admitirse es que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de la sociedad, la determinación de esta a efectos de IS se haga, sin tener en cuenta el Derecho europeo, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de este». Esto es, el precio de las compraventas regularizadas por la Inspección de los Tributos no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IS y las sanciones derivadas.

2. VOTO PARTICULAR A LA SENTENCIA DE DOS MAGISTRADOS

Aun cuando sabemos que la infracción de jurisprudencia no puede fundarse en la cita de jurisprudencia superada, ni en la doctrina contenida en un voto particular (entre otras, Sentencia del TS de 14 de noviembre de 2017, rec. cas. 3185/2016 –NFJ068809–), es importante destacar la existencia de un voto particular al que se adhiere otro magistrado. La discrepancia se funda en las siguientes razones, que se exponen sintetizadamente:

- La errónea delimitación del objeto del recurso, al considerar que el objeto del debate es la determinación de la base imponible del IS, en un caso concreto, que además reviste unas características excepcionales por la conducta de los contratantes, debiendo estarse a los principios y reglas de la legislación nacional, atender al caso concreto en el que existe una palmaria ocultación, y en todo caso examinar de qué manera el resultado al que se llegue en un tributo puede trasladarse a otro, pues no necesaria e inexorablemente debe producirse este hecho.
- Sobre la interpretación del artículo 78.Uno, los magistrados que firman el voto particular consideran que la doctrina del TJUE en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013 no llega a las consecuencias que afirma la Sala; y no puede sostenerse que los supuestos de hecho de dicha resolución y la sentencia del TS sean los mismos, esencialmente por el hecho de la ocultación.
- Sobre la posibilidad reconocida al vendedor en la LIVA de recuperar del comprador el IVA exigido por la Administración tributaria, albergan dudas, en todo caso, que harían necesario plantear la cuestión prejudicial. Enlazan los magistrados esta razón con la anterior, en cuanto que nuestro sistema interno permite la recuperación en aquellos casos en los que no medien conductas fraudulentas, lo que conlleva que el caso concreto en el que se establece la doctrina resulte esencial. Esto es, debió plantearse cuestión prejudicial para comprobar si la doctrina de la sentencia del TJUE alcanzaba también a supuestos fraudulentos, y si de serlo las cláusulas antifraudulentas previstas en la legislación española van más allá de lo necesario en relación con el propio IVA.
- Con apoyo en la jurisprudencia del TJUE que se cita, mantienen que en el IVA se considera abusiva la conducta cuando la finalidad esencial de la operación consiste en obtener una ventaja fiscal contraria a la normativa del tributo. Si bien los Estados miembros no pueden establecer mecanismos antiabuso que puedan afectar a los objetivos del impuesto, de igual manera la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos son un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA.

III. COMENTARIO CRÍTICO

Varios son los pronunciamientos del TS que merecen ser analizados, por lo que se examinarán de manera individualizada.

1. LA TEORÍA DE LOS «ACTOS CLAROS» O «ACTOS ACLARADOS»

La delimitación del objeto del recurso se hace en el auto de admisión y a él se ciñe el órgano jurisdiccional de manera estricta: la interpretación que el TJUE hace de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013. Indudablemente el recurrente alega la aplicación de la misma, sin referirse a otra u otras resoluciones del mismo órgano jurisdiccional; y el TS en la sentencia comentada fija la controversia a resolver precisamente en ello, sin ampliar o conocer del resto de la doctrina del TJUE, aun cuando no queda vinculado por el parecer expresado por el TJUE en una única resolución, pues el problema a resolver es más amplio. Por ello, el marco en el que se encuadra la cuestión casacional no comprende toda la problemática que debería ser resuelta con base en el análisis de los distintos supuestos que pueden plantearse.

Respecto de esta sentencia del TJUE, llama la atención que el TS considere que dicho pronunciamiento «puede entenderse constitutivo de acto aclarado».

Entre otros casos, cuando un órgano jurisdiccional (este concepto no es el vigente en cada Estado miembro, sino que es definido por el TJUE, entre otras en Sentencia de 30 de junio de 1966, asunto C-61/65, Vaassen-Göbbels; y para el supuesto concreto de España en Sentencias de 16 de julio de 1992, asunto C-67/91, AEB; de 1 de abril de 1993, asuntos C-260/91 y C-261/91, Diversint; y de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa –NFJ008483–; reconociendo tanto al Tribunal de Defensa de la Competencia, como a los Tribunales Económico-Administrativos como órganos encuadrados dentro de este concepto a efectos del artículo 177 del Tratado; actual art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) albergue dudas sobre una norma comunitaria o la adecuación de una norma interna con la comunitaria, tiene en su mano la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al TJUE. Esta posibilidad se convierte en obligación cuando la decisión del órgano jurisdiccional nacional no es susceptible de ulterior recurso judicial.

Sin embargo, esta obligación se ve equilibrada por la doctrina del «acto claro» o «acto aclarado», que fijó el TJUE, esencialmente en las Sentencias de 27 de marzo de 1963, asuntos acumulados 28/62, 29/62 y 30/62, Da Costa en Schaake; y de 6 de octubre de 1982, asunto C-283/81, Cilfit. Señaló el TJUE que si bien el último párrafo del artículo 177 del Tratado de la CEE (actual art. 267, párrafo tercero, del TFUE) obliga, sin restricción alguna, a los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno, a someter al Tribunal de Justicia toda cuestión de interpretación suscitada ante los mismos, la doctrina interpretativa sentada por el TJUE puede, no obstante, privar a dicha obligación de su causa y vaciarla así de contenido, que ocurre, en especial, «cuando la cuestión planteada es materialmente idéntica a una que ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo»; y los mismos efectos en relación con la obligación anterior pueden derivar de la jurisprudencia ya asentada del TJUE que «hubiera resuelto la cuestión de derecho de que se trata, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que dieron lugar a dicha jurisprudencia, incluso en defecto de una estricta identidad de las cuestiones debatidas».

Ahora bien, frente a estas declaraciones en las que se asienta la doctrina del «acto claro» o «acto aclarado», el TJUE recuerda que los órganos jurisdiccionales «conservan plena libertad para someter la cuestión» al TJUE, «si lo consideran oportuno».

Una tercera posibilidad, derivada de esta doctrina del «acto claro», se da a los órganos jurisdiccionales para no interponer una cuestión de prejudicialidad, en función de la que «la correcta aplicación del derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna sobre la solución de la cuestión suscitada». No obstante, ello impone que el órgano jurisdiccional nacional, antes de concluir que se da esta situación, analice o llegue a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales nacionales de los otros Estados miembros, así como al TJUE, y solo si concurren estas condiciones (analizadas en la forma que fija el tribunal en las sentencias citadas) puede abstenerse el órgano jurisdiccional nacional de someter la cuestión al TJUE y resolver bajo su propia responsabilidad.

Pues bien, el TS llega a la convicción de que la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 es plenamente aplicable al supuesto que examina, sin género de duda alguna, estimando de esta forma que las circunstancias concurrentes en los supuestos examinados por una y otra resolución son idénticos o análogos; o bien que la interpretación efectuada por el TJUE no deja lugar a dudas del ámbito de aplicación.

Esto es precisamente lo que plantea controversia al examinar ambas resoluciones, la del TS y la del TJUE (que son puestas de manifiesto también por el voto particular). Resulta determinante una circunstancia que no se plantea en la resolución del TJUE y sí en la del TS; en la conducta de los obligados tributarios a los que afecta la primera se desconoce si concurren elementos que puedan calificarla como de práctica abusiva o de fraude (nada se dice de ello en la exposición de los litigios principales y cuestión prejudicial, siendo un elemento que, de haberse producido, el órgano jurisdiccional que plantea la cuestión debería haberla hecho constar pues a la vista de la doctrina del TJUE, como seguidamente se expondrá, resulta ser un parámetro trascendente que se ha tenido en cuenta en numerosas ocasiones para tomar la decisión por el TJUE).

Sin embargo, en la conducta del obligado tributario de la resolución nacional sí concurre esta circunstancia, pues la descripción de los hechos no deja lugar a duda alguna, derivado también de la imposición de las sanciones que son confirmadas por el órgano jurisdiccional que resuelve el recurso contencioso-administrativo. No se duda de la existencia de operaciones en «B» o de facturación en «B», como tampoco que no se contabilizaron ni se declararon en las autoliquidaciones correspondientes.

Estamos ante un caso análogo a los analizados por el propio TJUE (así en Sentencia de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone –NFJ063399–), calificado por este órgano como el «caso más simple de fraude fiscal, en el que el sujeto pasivo no cumple deliberadamente con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto» (la falta de presentación de la declaración de IVA o de ocultación de operaciones, la falta de llevanza de la contabilidad o no reflejo de operaciones, que permitan la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas; a lo que debe-

mos añadir, en el supuesto que se examina, la falta de repercusión del impuesto, la ocultación deliberada o la falta de ingreso de la cuota devengada).

2. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: INCLUSIÓN DE LA CUOTA EN EL PRECIO. DOCTRINA DEL TJUE

No es la primera ocasión en que el TJUE se pronuncia sobre la inclusión en el precio de una operación de la cuota del IVA. Así lo hace en la Sentencia de 24 de octubre de 2013, asunto C-440/12, Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (NFJ052363). Tampoco en este caso se plantea si la conducta del sujeto pasivo es fraudulenta, si bien en este supuesto es muy evidente que no lo era, pues se trataba de determinar la base imponible en máquinas tragaperras con premios limitados cumulativamente, teniendo en cuenta que la contraprestación realmente percibida por la persona que explotaba las máquinas estaba supeditada a las obligaciones imperativamente establecidas por la ley, estando constituida solo por la parte de las apuestas que puede quedarse el empresario propietario de las máquinas. Para el TJUE, únicamente integran la base imponible los ingresos de caja netos, esto es, los ingresos de caja minorados por el IVA devengado, de forma tal que la base imponible a efectos del IVA solo incluye los ingresos efectivamente obtenidos por quien explota las máquinas recreativas. Considera además (a diferencia de cuando existe fraude), que los consumidores finales pagaron efectivamente el IVA devengado, resultante de aplicar el tipo legal del IVA a la caja neta, en su condición de base imponible.

Reiteramos que en este supuesto es evidente la ausencia de maquinación fraudulenta, práctica abusiva o fraude por parte del sujeto pasivo, y al igual que en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, el TJUE no trabaja sobre la hipótesis de la existencia de este tipo de conducta en el obligado tributario.

Sin embargo, el TS expresa de manera indubitada en la sentencia que ahora se comenta que la aplicación de la doctrina del TJUE no está condicionada a que se no se haya ocultado a la Hacienda Pública la actividad de que se trata, a la existencia de discrepancia sobre la sujeción de aquella al IVA o al grado de determinabilidad de la efectiva contraprestación satisfecha por el consumidor. Ello es así pero por cuanto, como se ha expuesto, ante el TJUE en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013 no se plantea esta dicotomía, lo que de por sí sería ya una circunstancia suficiente para plantear una cuestión de prejudicialidad que permita aclarar esta cuestión, si el TS considerara que no existe doctrina del TJUE que recoja esta circunstancia de manera expresa.

¿Existe algún supuesto en que el TJUE se haya pronunciado expresamente sobre el artículo 73 de la Directiva IVA cuando el sujeto pasivo ha incurrido en una conducta fraudulenta? La contestación viene dada por la Sentencia del TJUE de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova (NFJ064099), en la que la Administración tributaria descubre ventas no declaradas ni contabilizadas por el sujeto pasivo, determinando la base imponible del precio fijado por los proveedores y añadiendo un margen a los precios de las entregas de los bienes en función de los precios que el sujeto pasivo solía aplicar a los productos, análogo, por tanto, a nuestro sistema de determinación indirecta de bases imponibles. Sobre ello aplica la Administración tributaria el

tipo impositivo y exige el ingreso de la cuota, cuestionándose si esta forma de determinar la base imponible (se reitera que en dicho importe no está incluido el precio) es correcta o se desvía de la norma general prevista en el artículo 73 de la directiva si con ello se persigue prevenir el fraude y conseguir la determinación de la base imponible lo más fiable posible para las operaciones.

Parte el TJUE de un principio esencial: la falta de llevanza de una contabilidad que permita la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria y la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas pueden impedir la correcta recaudación del IVA y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA, por lo que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal (reitera lo expuesto en Sentencias anteriores de 7 de diciembre de 2010, asunto C-285/09, R –NFJ040955–; y de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone –NFJ063399–). El comportamiento fraudulento del sujeto pasivo, como la ocultación de entregas de bienes o prestaciones de servicios e ingresos (recuerda por tanto al supuesto examinado por el TS) no puede impedir la recaudación del IVA, permitiendo a los Estados miembros adoptar medidas que si bien no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación y evitar el fraude ni cuestionar el principio de neutralidad, sí permiten que los Estados miembros adopten las medidas para determinar la deuda fiscal y la base imponible más próxima a la contraprestación realmente percibida por el sujeto pasivo en función de los datos de que disponga la Administración (¿no es en este sentido razonable considerar que el precio fijado de esta manera es precisamente la base imponible y que en el mismo no está incluida la cuota cuando las partes han fijado un precio de las operaciones a sabiendas de que no estaba incluida la cuota de IVA?). Añade el TJUE que debe considerarse correcta una normativa nacional que persigue determinar la base imponible más próxima a la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (la base imponible, sin inclusión de cuota alguna, dado que las partes fijaron el precio teniendo conocimiento de que en la operatoria que instrumentaban estaban defraudando a la Hacienda Pública) en los casos en que no es posible recabar datos objetivos debido al comportamiento fraudulento.

En definitiva, el TJUE, ante la concurrencia de la conducta fraudulenta, no se plantea en absoluto la posibilidad de que en el precio fijado por la Administración se encuentre incluida la cuota de IVA, a diferencia de las Sentencias de 24 de octubre de 2013 y de 7 de noviembre de 2013, en las que no se planteó en absoluto la posible existencia de una conducta fraudulenta. De esta manera, el TJUE confirma y da por válida la actuación administrativa que determina el precio de la operación, la hace coincidir con la base imponible y sobre ella aplica el tipo impositivo, exigiendo como deuda tributaria esta cuota, sin que la misma disminuya el precio previamente fijado por la Administración.

Finalmente, el TJUE alude a la posible infracción del principio de neutralidad en relación con situaciones en las que el sujeto pasivo incurre en una conducta fraudulenta, recordando que, conforme a una reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad, en virtud del cual el legislador plasma para el IVA el principio general de igualdad de trato, no puede ser invocado válidamente por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude (si no puede ser invocado por este sujeto pasivo, tampoco podrá hacerlo un órgano nacional administrativo o revisor en situaciones en la que existan conductas fraudulentas); de forma tal que los sujetos pasivos que

hayan cometido un fraude fiscal (consistente como señala el TJUE, y que es análogo al examinado por el TS, en ocultar operaciones impositivas e ingresos relativos a las mismas) no se hallan en situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Como tampoco estos sujetos pasivos pueden invocar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en la situación que examinamos (una reiterada jurisprudencia del TJUE así lo señala, desde la Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-400/98, Breitsohl –NFJ009297–; hasta la de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens –NFJ068631–).

3. PRÁCTICAS ABUSIVAS, FRAUDE Y TEORÍA DEL CONOCIMIENTO COMO CAUSAS EXCLUYENTES DE POSIBLES BENEFICIOS

No solo en materia de base imponible se ha pronunciado el TJUE en relación con prácticas de fraude, sino que lo ha aplicado a variadas situaciones que afectan, en general, a todos los elementos de la relación jurídico-tributaria.

El principio de prohibición de prácticas abusivas no constituye una norma establecida por una directiva, sino que encuentra su fundamento en la jurisprudencia reiterada del TJUE, según la cual, por una parte, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, y, por otra, la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos. De esta manera, este principio presenta un carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la Unión; aplicándose igualmente al ámbito del IVA, de forma que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, sin que este principio esté sometido a una exigencia de transposición, como lo están las disposiciones de la directiva (entre otras, Sentencias de 11 de octubre de 1977, asunto C-125/76, Cremer; de 3 de marzo de 1993, asunto C-8/92, General Milk Products; de 12 de mayo de 1998, asunto C-367/96, Kefalas y otros; de 23 de marzo de 2000, asunto C-373/97, Diamantis; de 14 de diciembre de 2000, asunto C-110/99, Emsland-Stärke –NFJ045382–; de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H –NFJ019066–; de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–; de 4 de junio de 2009, asunto C-158/08, Pometon –NFJ069653–; de 15 de octubre de 2009, asunto C-101/08, Audiolux y otros –NCJ050536–; y de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens –NFJ068631–). Dicho de otra forma, la aplicación del Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión (Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–; y de 22 de mayo de 2008, asunto C-162/07, Amplisientifica y Amplifin –NFJ028749–).

Por lo que respecta al principio de neutralidad, principio por el que el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, el principio general de igualdad de trato, ya se ha indicado en el párrafo anterior la posición del TJUE en relación con prácticas abusivas del sujeto pasivo.

En lo referente a la invocación de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, en una consolidada jurisprudencia se ha indicado que un sujeto pasivo que ha creado las condiciones relativas a la obtención de un derecho de manera abusiva o fraudulenta no puede invocar estos principios para oponerse a la denegación del derecho de que se trate en virtud del principio de prohibición de prácticas abusivas (entre otras, Sentencias de 8 de junio de 2000, asunto C-400/98, Britsohl –NFJ009297–; y de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–). Los límites a la aplicación de estos principios, esencialmente el de confianza legítima, vuelven a analizarse en la reciente Sentencia de 21 de febrero de 2018, asunto C-628/16, Kreuzmayr (NFJ069651).

Además, ha precisado el TJUE que la jurisprudencia anterior resulta aplicable no solo a supuestos de prácticas abusivas, sino que comprende también los casos de fraude (Sentencias de 18 de diciembre de 2014, asuntos C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Schoenimport Italmoda Marinao Previti y otros –NFJ056730–; y de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens –NFJ068631–).

Pues bien, el TJUE ha aplicado esta teoría por ejemplo a exenciones, señalando que la prohibición de prácticas abusivas o de fraude pueden oponerse a un sujeto pasivo para denegarle, en particular, el derecho a la exención del IVA (sentencias citadas en el párrafo anterior); operaciones intracomunitarias (Sentencia de 22 de abril de 2010, asuntos C-536/08 y C-539/08, Facet Trading BV –NFJ037919–); base imponible (Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service –NFJ027402–); deducciones, impidiendo el ejercicio de este derecho (Sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros –NFJ021677–; de 21 de febrero de 2006, asunto C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation –NFJ021864–; y de 6 de julio de 2006, asuntos C-439/04 y C-440/04, Kittel –NFJ022972–); o al cumplimiento de requisitos materiales y formales (Sentencia de 21 de junio de 2012, asunto C-80/11 y C-142/11, Mahageben –NFJ047391–; y de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone –NFJ063399–).

Aun cuando en el supuesto examinado por el TS no se alude a la denominada «teoría del conocimiento», ni resulta de aplicación en cuanto el sujeto pasivo participó activamente en las operaciones fraudulentas, debe advertirse que el TJUE ha extendido la doctrina anterior a aquellos supuestos en que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, por lo que por este motivo debe ser considerado participante en dicho fraude, al margen de si obtiene o no un beneficio (entre otras, Sentencias de 6 de julio de 2006, asuntos C-439/04 y 440/04, Kittel –NFJ022972–; de 7 de diciembre de 2010, asunto C-285/09, R –NFJ040955–; de 6 de septiembre de 2012, asunto C-324/11, Gábor Tóth –NFJ048083–; de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11, Bonik Eood –NFJ049266–; de 21 de noviembre de 2013, asunto C-494/12, Dixons Retail PLC –NFJ0052649–; de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, SC Factorie SRL –NFJ053403–; o de 18 de diciembre de 2014, asuntos C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Schoenimport Italmoda –NFJ056730–).

Todo lo anterior lleva nuevamente a que, de no haber considerado la aplicación de estos principios al supuesto que examina (la conjunción de esta jurisprudencia junto con la apuntada en el párrafo anterior podría conllevar una conclusión diferente), hubiera sido conveniente

plantear la cuestión de prejudicialidad al TJUE a fin de resolver de manera definitiva la cuestión de si la Sentencia de 7 de noviembre de 2013 es aplicable también cuando concurre una práctica abusiva o fraude cometido por el sujeto pasivo, habiéndose determinado un precio por las partes en el que, de manera consciente y con ánimo defraudatorio, eludían el pago del impuesto a la Hacienda Pública.

4. POSIBILIDAD O NO DE RECUPERAR EL IMPUESTO POSTERIORMENTE EXIGIDO POR LA ADMINISTRACIÓN

Se ha indicado que el TJUE, con base en la Directiva IVA, permite a los Estados miembros establecer medidas que garanticen la correcta recaudación y eviten el fraude, con respeto a los principios de neutralidad, así como al de proporcionalidad.

El TS en la sentencia comentada, como uno de los argumentos para considerar integrado en el precio la cuota de IVA, señala que se constata que «la norma aplicable no posibilita la recuperación del impuesto posteriormente exigido por la Administración» al sujeto pasivo. Esto es, como consecuencia de la regularización administrativa, el sujeto pasivo no puede repercutir al destinatario de sus operaciones, con base en lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la LIVA.

Aun cuando en la sentencia no se especifica por qué no se puede recuperar la cuota, hemos de entender que es del conjunto de las medidas que sobre repercusión del impuesto se establecen en ambos preceptos. La cuestión a plantear es si estas reglas se ajustan al derecho de la Unión, concretamente a la directiva y los criterios interpretativos del TJUE, esencialmente a la imposibilidad de repercutir o de rectificar la repercusión efectuada cuando existe una conducta fraudulenta, con especial incidencia respecto del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA, en virtud del cual se impide la repercusión o su rectificación cuando sea la Administración tributaria la que pone de manifiesto, a través de la correspondiente liquidación, cuotas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo. El precepto fue modificado por la Ley 22/2013 (con vigencia a partir de 1 de enero de 2014) para introducir el marco en que esta imposibilidad de repercusión tiene su aplicación: cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Indudablemente la conducta del sujeto pasivo del supuesto examinado por el TS incurre en esta circunstancia, como se ha comentado anteriormente. Por ello, si el órgano jurisdiccional consideraba que las medidas recogidas en estos preceptos de la ley, esencialmente esta regla, no se ajustaba a la directiva o tenía dudas sobre su aplicación, debió tener en cuenta los efectos del derecho comunitario para impedir la aplicación de una norma contraria al mismo en perjuicio del ciudadano (efecto vertical inverso prohibido por el derecho comunitario) o plantear una cuestión de prejudicialidad, sobre todo considerando lo señalado por el TJUE y plantear si una medida como la recogida por el legislador nacional se ajusta a los parámetros fijados por este órgano jurisdiccional de la Unión.

Ahora bien, no está de más recordar la evolución que ha tenido la redacción del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA. Con anterioridad a la redacción dada por Ley 22/1993 se exigía que la conducta del sujeto pasivo repercutidor fuera merecedora de sanción tributaria. La modificación vino motivada por el procedimiento de infracción número 2010/4095 abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España (cerrado el 28 de marzo de 2014) como consecuencia de la contravención, en opinión de aquella, del referido precepto respecto a la interpretación que de la Directiva IVA había realizado el TJUE (entre otras y en el ámbito de la rectificación las Sentencias del TJUE de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98, *Smeink & Cofreth y Strobel* –NFJ010199–; y de 27 de septiembre de 2007, asunto C-146/05, *Albert Collée* –NFJ026419–; a las que debemos añadir las Sentencias de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, *Genius Holding* –NFJ000686–; de 11 de junio de 1998, asunto C-361/96, *Grandes sources d’eaux minérales françaises* –NFJ006216–; y de 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou* y otros, C-78/02 a C-80/02 –NFJ015616–).

De acuerdo con el conjunto de esta jurisprudencia corresponde a los Estados miembro determinar, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe. En otro caso, las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos previstos en la directiva, por lo que no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (en este sentido se ha señalado que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal).

Únicamente puede impedirse la rectificación del impuesto, en estos supuestos, cuando la Administración acredite que por parte del sujeto pasivo hubo la existencia de intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio, introduciendo nuestro legislador interno la doctrina comunitaria de la teoría del conocimiento. Todo ello fundado en el principio de neutralidad que informa de la totalidad del impuesto (y de la doctrina fijada por el TJUE en relación con este principio y su aplicación en los supuestos en los que concurren conductas de fraude o prácticas abusivas).

Como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Resolución de 22 de febrero de 2018, R. G. 3028/2014 –NFJ069650–) la aplicación de esta doctrina así como de la regla de no rectificación de la repercusión prevista en el artículo 89.Tres.2.º de la LIVA requerirá de un análisis individualizado de cada supuesto, a la vista esencialmente de los hechos puestos de manifiesto por la Administración tributaria en las liquidaciones por ella dictadas; llegando a puntualizar que no puede equipararse sin más la simple negligencia (en la que puede fundamentar la Administración tributaria la imposición de una sanción) con la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 89.Tres.2.º, puesto que lo que debe apreciarse para impedir la repercusión o su rectificación es que el sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude, concepto distinto del de mera negligencia.

Si bien es cierto que en el momento en que se practicó la liquidación por parte de la Administración tributaria estaba vigente la anterior redacción del precepto, sin embargo a la fecha de firma de la misma con la sentencia dictada por el TS (ya se ha indicado que todavía no se ha dictado la sentencia resolutoria del recurso referido a la liquidación por IVA) la redacción del precepto a aplicar es la vigente, por lo que hubiera sido razonable resolver en la forma expuesta anteriormente.

5. INCIDENCIA DE LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 78.UNO DE LA LIVA EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IS

Una vez que el TS fija que la interpretación del artículo 78.Uno de la LIVA, en el sentido expuesto en la sentencia, considera que debe incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IS, ya que el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto, con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto, y sin IVA para las del IS y sus sanciones derivadas.

La conclusión alcanzada para el IVA la lleva el TS a sus últimas consecuencias en relación con el IS, partiendo de la premisa de que el IVA no es un ingreso que integre la renta de la sociedad.

Dos cuestiones se plantean al respecto. La primera es precisamente que el objeto del recurso no era otro que la delimitación de la base imponible en el IS, y no en el IVA, lo que no parece que sea el objeto del recurso, en tanto se establece doctrina sobre el artículo 78.Uno de la LIVA y no sobre el precepto regulador de la base imponible en el IS. De ello deriva la segunda de las cuestiones, la posibilidad de trasladar sin más la interpretación efectuada en materia de IVA al IS.

Si bien a la inversa, el TJUE ha sido muy claro en la traslación de reglas o normas reguladoras de la imposición directa hacia la imposición indirecta. Así, en la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank –NFJ021920–, en relación con la aplicación de una norma relativa a la imposición directa (el Convenio de la OCDE), referida a la delimitación de establecimiento permanente en la imposición directa, es claro y contundente no entrando tan siquiera a conocer si la interpretación efectuada por la norma de la imposición directa tiene similitudes con la de la imposición indirecta (ni tan siquiera entra a conocer de las consideraciones planteadas por el abogado general en las conclusiones presentadas con fecha 29 de septiembre de 2005 en el asunto C-210/04): declara carente de pertinencia la norma, en cuanto se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos (hay que señalar que esta interpretación hizo modificar los criterios mantenidos por la doctrina administrativa, esencialmente el TEAC, lo que se aprecia, entre otras, en las Resoluciones de 24 de noviembre de 2016, R. G. 6140/2013; o las de 24 de mayo de 2017, R. G. 130/2014, y R. G. 5835/2013 (NFJ066753).

Si bien estamos ante la situación inversa, no debe desconocerse que lo que trasciende es precisamente la armonización existente en materia de IVA en el ámbito de la Unión, frente a la imposición directa que pertenece a la soberanía de los Estados miembro, como indica el abogado general del TJUE en las conclusiones citadas anteriormente.

Precisamente ello nos lleva a puntualizar que las reglas de determinación de la base imponible en uno y otro impuesto difieren de manera notable, por lo que debe cuestionarse esta traslación de reglas desde la imposición indirecta a la directa; o lo que es lo mismo, el apoyo jurídico para determinar la base imponible en el IS no puede recaer sin más en la determinación de la base imponible del IVA.

Basta una lectura de los artículos 78 y 79 de la LIVA y de los preceptos del IS, reguladores de la base imponible, para concluir que estamos ante impuestos claramente diferenciados por su base imponible, que no es coincidente en muchos casos, no ya solo porque en el IVA se determina operación por operación, mientras que en el IS la base imponible está constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores (art. 10 de la Ley 27/2014). Y ello es así no solo en la regla general de determinación de la base imponible del IVA, prevista en el artículo 78 de su ley reguladora respecto de la que hay discrepancias con respecto a la imposición directa (las partidas a incluir o excluir de la base imponible en el IVA no son coincidentes en múltiples ocasiones con la imposición directa, piénsese, por ejemplo, en los intereses, o en las indemnizaciones, etc.), sino también en cuanto a la fijación de la base imponible en las reglas especiales del artículo 79. Operaciones sin contraprestación económica, autoconsumos de bienes, operaciones múltiples por precio único, autoconsumos de servicios, operaciones vinculadas, etc., tienen un tratamiento distinto en uno y otro impuesto.

Porque una nueva cuestión que se suscita es si esta tesis mantenida por el TS se aplica exclusivamente cuando determinemos la base imponible conforme al artículo 78 de la LIVA, o también cuando estemos ante las reglas especiales del artículo 79. De la redacción de la sentencia no parece excluirse estos supuestos, lo que a buen seguro puede dar lugar a una problemática compleja y difícil de resolver, llevando la situación a una cierta inseguridad jurídica.

Es cierto que la cuota del IVA es concretada por la aplicación del tipo correspondiente sobre la base imponible fijada conforme a las reglas de la LIVA y esta cuota no varía aun cuando la base imponible de la operación a efectos del IS sea distinto (lo que ocurre en numerosas ocasiones en los supuestos anteriormente citados). Pero, siguiendo la tesis del TS podrían darse supuestos que chocan frontalmente con las reglas de determinación de la base imponible en el IS. Por ejemplo, en los casos fijados en el artículo 16 de la LIS, la base imponible puede diferir de la del IVA. Si la determinación de la base imponible en uno y otro impuesto es distinto, ¿cómo puede minorarse la del IS como consecuencia de que la cuota minorará el precio fijado en el IVA? Así en el caso de una operación no declarada en la que concurre vinculación entre las partes, en el IVA solo se fija la base imponible en función del valor de mercado si concurre una de las tres circunstancias que cita el artículo 79.Cinco de la LIVA, mientras que en el IS las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Pues bien, de aplicar la tesis del TS, aun cuando en el IVA se valorara también por el valor de mercado (para cuya fijación no se siguen las reglas de la imposición directa, y aun cuando el art. 79.Cinco alude de manera supletoria a su aplicación ello debe ser cuestionado por no ajustarse a la Directiva IVA), en el precio fijado se incluirá la cuota, por lo que esta minorará el precio, que ya no será coincidente con el valor de mercado respecto del IS.

6. TESIS MANTENIDA POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA DEL TEAC Y EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TS

La sentencia del TS que se comenta pone en entredicho y anula la tesis que hasta ahora había mantenido el TEAC en esta materia (su doctrina vincula a toda la Administración tributaria conforme señala el art. 239.6 de la LGT quedando sujetos a la jurisprudencia que fija el TS tanto los órganos económico-administrativos como los de aplicación de los tributos), quien había distinguido en función de la existencia de prácticas abusivas o fraude en cada uno de los supuestos que examinaba.

Así, en la Resolución de 17 de marzo de 2015 (R. G. 7068/2013 –NFJ057801–) el TEAC, en tanto en la conducta del sujeto pasivo no había existido la concurrencia de las circunstancias citadas, distingue en función de si el sujeto pasivo puede o no recuperar del destinatario el IVA que gravaba las operaciones. Se trataba de una sociedad privada que prestaba servicios a una Administración pública, no habiéndose repercutido el impuesto. Tras una comprobación tributaria, se considera que las operaciones estaban sujetas a IVA, planteándose en la vía económico-administrativa si en el precio pactado estaba o no incluida la cuota impositiva. Como se indica, el TEAC, con base en la jurisprudencia del TJUE citada, llega a la conclusión (se reitera que no se había reconocido en ningún momento la existencia de las circunstancias de prácticas abusivas o fraudulentas) de que cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA, el vendedor de dicho bien es el deudor del IVA devengado por la operación gravada y el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración tributaria.

Por el contrario, en la Resolución de 20 de julio de 2017 (R. G. 6626/2013 –NFJ069652–) el TEAC considera que no cabe aplicar las conclusiones de la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, y determina que en el precio fijado no puede considerarse que se incluya la cuota de IVA, por cuanto el supuesto que se examina es claramente contrario al que se estudia en la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013, pues en este no se habla de la existencia de ningún fraude o práctica abusiva, al contrario de lo que ocurre en el supuesto revisado por el TEAC. Todo ello considerando que el propio TJUE reconoce que los Estados miembros son competentes para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude, reconociendo así que el artículo 89.Tres.2.º de la LIVA tiene amparo tanto en la Directiva IVA como en la jurisprudencia del TJUE, sin que ello infrinja el principio de neutralidad, señalando expresamente que puede quebrar este principio en los casos en que un sujeto pasivo no haya actuado de buena fe y haya participado en un fraude.

Casos prácticos de IVA: prorrata, sectores diferenciados y regularización de bienes de inversión

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

A continuación se plantean 4 casos prácticos de IVA donde se analizan la aplicación de la regla de la prorrata, el régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad y la regularización de bienes de inversión.

Palabras clave: prorrata general; prorrata especial; sectores diferenciados de actividad; deducciones en sectores diferenciados; regularización de bienes de inversión; entregas de bienes de inversión.

CASO PRÁCTICO 1

Prorrata general y especial

Una entidad realizó durante el ejercicio 2018 la actividad de arrendamiento de inmuebles, alquilando locales comerciales, repercutiendo el IVA correspondiente, y viviendas, exentas por aplicación del artículo 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

El importe de las operaciones realizadas en cada tipo de arrendamiento fue el siguiente:

- Viviendas 400.000
- Locales 590.000

Las cuotas soportadas para cada tipo de arrendamiento fueron las siguientes en los distintos trimestres:

	1T	2T	3T	4T
Viviendas	1.000	1.500	1.200	1.300
Locales	1.900	1.800	2.100	2.200
Comunes	800	1.100	1.300	1.800
Total	3.700	4.400	4.600	5.300

Se sabe además que se ha adquirido en el 4T una vivienda que se destinará al arrendamiento cuya cuota soportada ha sido de 21.000 euros.

La prorrata definitiva del año anterior fue del 55%.

Se pide:

Determinese la deducción procedente mediante la aplicación de la regla de la prorrata.

SOLUCIÓN

La regla de la prorrata resulta aplicable a los sujetos pasivos que realizan una sola actividad en la que se realizan simultáneamente operaciones que generan el derecho a la deducción (a estos efectos, debemos remitirnos al art. 94 de la LIVA, que determina las operaciones que generan el

derecho a la deducción que, con carácter general, son las operaciones sujetas y no exentas y las operaciones en las que se aplica una exención plena) y otras operaciones que no generan el derecho a la deducción (con carácter general, operaciones con exención limitada, principalmente las operaciones exentas contempladas en el art. 20 LIVA). Cuando se desarrolla más de una actividad con regímenes de deducción diferente, no resulta aplicable la regla de la prorrata, sino la regla de sectores diferenciados, a la que se refieren fundamentalmente los artículos 9.Uno c) y 101 de la LIVA.

La prorrata presenta, como señala el artículo 102 de la LIVA, dos modalidades: la prorrata general y la especial. Esta segunda modalidad solo es aplicable en dos supuestos, según se recoge en el artículo 104 de la LIVA: cuando el sujeto pasivo haya optado por la misma o cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

En el presente caso no se indica que el sujeto pasivo haya optado por la aplicación de la prorrata especial, por lo que a continuación realizaremos los cálculos de las deducciones procedentes con cada una de las modalidades para, en función de las mismas, determinar si procede aplicar la prorrata general o si debe aplicarse la especial por superar las deducciones la proporción señalada.

Con carácter previo también debemos señalar que los arrendamientos de locales se encuentran sujetos y no exentos al impuesto, por lo que son operaciones que generan el derecho a la deducción; mientras que el arrendamiento de viviendas se encuentra sujeto y, en los términos previstos en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, exento, siendo en este caso una operación que no genera el derecho a la deducción; tal y como determina el artículo 94 de la LIVA en el que se describen las operaciones que generan el derecho a la deducción y las operaciones que no generan este derecho. Para la resolución del presente supuesto consideraremos que se cumplen los requisitos para aplicar la exención en todos los arrendamientos de viviendas.

1. PRORRATA GENERAL

La prorrata general supone aplicar al conjunto de cuotas soportadas un porcentaje global de deducción, determinado en función de la fracción contemplada en el artículo 104 de la LIVA, integrada por los siguientes términos:

- En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, 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.
- 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.

El resultado de dicha fracción se redondeará a la unidad superior.

Resulta importante destacar que la fracción se determina, como hemos visto, en función de las operaciones realizadas por la propia entidad, es decir, sus propias entregas y prestaciones de servicios (simplificando, sus ventas y sus prestaciones de servicios); aunque dicho porcentaje de deducción se aplica después a las cuotas soportadas por entregas y prestaciones de servicios recibidas, así como sobre las cuotas soportadas en otras operaciones que supongan adquisiciones de bienes y servicios, como adquisiciones intracomunitarias, importaciones u operaciones de las que sean sujetos pasivos por inversión, para en función de ello determinar el importe de las cuotas que resultan deducibles.

Finalmente, debemos destacar que, en tanto no se ha cerrado un ejercicio, resulta imposible conocer el volumen de operaciones que se ha realizado en el mismo. Por consiguiente, la prorrata del ejercicio no puede determinarse sino hasta el fin del último periodo de liquidación del ejercicio. En los periodos anteriores se aplica, como prorrata provisional de deducción, la prorrata definitiva del ejercicio anterior. Las diferencias entre esta deducción provisional y la definitiva determinarán una deducción adicional o un ingreso adicional a realizar en el último periodo de liquidación.

Aplicando estos conceptos al caso concreto tenemos los siguientes parámetros de deducción.

Durante los tres primeros trimestres aplicamos la prorrata provisional:

	1T	2T	3T
Cuotas soportadas	3.700	4.400	4.600
Prorrata provisional	55 %	55 %	55 %
Cuotas deducibles	2.035	2.420	2.530

En el 4T determinamos la prorrata definitiva y la aplicamos, tanto sobre las cuotas soportadas en el último periodo, incluyendo entre las mismas la cuota soportada por la adquisición de la vivienda, como para calcular la deducción o ingreso adicional del 4T:

- Prorrata = Operaciones que generan derecho a deducción/Total de operaciones
- Prorrata = $590.000/990.000 = 0,595 = 60\%$

	1T	2T	3T	4T
Cuotas soportadas	3.700	4.400	4.600	26.300
Deducción adicional por paso de provisional a definitiva	185	220	230	-
Deducción prorrata definitiva	-	-	-	15.780

La deducción del 4T será, por tanto, de 16.415 euros.

El conjunto de cuotas deducibles con la prorrata general en el ejercicio ha ascendido a 23.400 euros.

2. PRORRATA ESPECIAL

La prorrata especial se regula en el artículo 106 de la LIVA, que establece el siguiente régimen de deducciones:

- Cuando un bien o servicio adquirido se destine exclusivamente a la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción, la cuota soportada por dicha adquisición será deducible en su totalidad.
- Cuando un bien o servicio adquirido se destine exclusivamente a la realización de operaciones que no generan el derecho a la deducción, la cuota soportada por dicha adquisición no será deducible en absoluto.
- Cuando un bien o servicio adquirido se destine en parte a la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción y en parte a operaciones que no generan tal derecho, la cuota soportada por dicha adquisición será deducible en la proporción que resulta de aplicar a la misma la prorrata general.

En el supuesto que estamos analizando, se nos ofrece de forma detallada el importe de las cuotas soportadas que se vinculan a cada actividad. Debemos tener presente que, como ya hemos señalado, el arrendamiento de locales genera el derecho a la deducción, pero el arrendamiento de viviendas no genera dicho derecho.

Así, las cuotas deducibles en los tres primeros trimestres, durante los que se aplica la prorrata provisional, serían las siguientes:

	1T	2T	3T
Cuotas soportadas deducibles en viviendas	0	0	0
Cuotas soportadas deducibles en locales	1.900	1.800	2.100
Cuotas soportadas deducibles comunes (aplicando prorrata provisional)	440	605	715
Total deducción trimestre	2.340	2.405	2.815

En el 4T, se regulariza el porcentaje de deducción por aplicación de la prorrata definitiva en relación con las adquisiciones comunes de los trimestres 1T a 3T y se calcula la deducción del periodo:

	4T
Regularización cuotas deducibles adquisiciones comunes 1T a 3T (por aplicación prorata definitiva)	160
Cuotas soportadas deducibles en viviendas	0
Cuotas soportadas deducibles en locales	2.200
Cuotas soportadas deducibles comunes (aplicando ahora ya prorata definitiva)	1.080
Total deducción 4T	3.440

3. RÉGIMEN DE DEDUCCIÓN APLICABLE

Como ya hemos señalado, la prorata especial únicamente resulta de aplicación en aquellos casos en los que se haya optado por la misma o, necesariamente, en aquellos en los que las deducciones con la prorata general excedan en más de un 10% de las deducciones que serían procedentes con la prorata especial.

En el presente caso, con la prorata general las deducciones anuales ascenderían a 23.400 euros, mientras que con la prorata especial ascienden a 11.000 euros. En consecuencia, resulta aplicable la prorata especial de forma obligatoria.

CASO PRÁCTICO 2

Identificación de sectores diferenciados de actividad

Una entidad desarrolló durante el ejercicio 2017 las siguientes actividades:

- Servicios de formación profesional para pilotos comerciales que se encuentran incluidos en los planes de estudio del sistema educativo.
- Servicios de formación para la obtención de títulos de piloto civil para aviación de recreo, que no se encuentran incluidos en los planes de estudio del sistema educativo.
- Edición de materiales de formación para tales servicios de formación, que se venden a los alumnos de los cursos (tanto a pilotos comerciales como a pilotos de recreo). Esta actividad se considera complementaria del servicio de formación, ya que no se distribuyen a terceros y se edita solo como mejor soporte para la enseñanza.
- Servicios de estudio y dictamen para empresas de navegación área en materias relacionadas con la seguridad aérea.

- Servicios de reconocimiento médico para la obtención del título de piloto.
- Servicios de *leasing* a empresas que prestan servicios a entidades de navegación aérea.

Los importes de las operaciones realizadas en cada una de estas actividades en el citado ejercicio son los siguientes:

Actividad	Operaciones que no generan derecho a la deducción	Operaciones que generan derecho a la deducción
Formación piloto comercial	1.075.000	0
Formación piloto civil	0	875.000
Edición de libros	25.000	25.000
Estudios seguridad aérea	0	1.975.000
Reconocimiento médico	250.000	0
<i>Leasing</i>	0	25.000

Se pide:

Identificar los sectores diferenciados de actividad que serán aplicables a la entidad en 2018 y las prorratas provisionales aplicables a dichas actividades.

SOLUCIÓN

La definición de los sectores diferenciados se encuentra en el artículo 9.1 c) de la LIVA. Para simplificar la aplicación de este precepto vamos a proceder en 11 fases o pasos sucesivos.

La primera e importante matización que debemos realizar es que los sectores diferenciados se determinan, para cada ejercicio, al inicio del mismo y a partir de los datos de la actividad que se produjeron en el ejercicio anterior. En este caso, como queremos determinar los sectores diferenciados en 2018, partiríamos de los datos habidos en 2017.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, aplicaríamos una Fase 0 en la que se identificaría si existe algún sector diferenciado *ex lege*, es decir, por mandato de la ley. El artículo 9.1 c) de la LIVA considera como tales las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, las operaciones con oro de inversión o del recargo de equiva-

lencia; las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito; y las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de *factoring*. En el presente caso, no concurre ninguno de estos supuestos.

FASE 1: IDENTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DISTINTAS

El primer paso es la identificación de las distintas actividades desarrolladas por la entidad. A estos efectos, se debe considerar como «actividades distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas».

La Clasificación Nacional de Actividades Económicas se encuentra recogida en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril; a la que se denomina CNAE 2009. La misma se estructura en cuatro dígitos, los dos primeros indicativos de la división, el tercero del grupo y el cuarto de la clase.

Por consiguiente, para que dos actividades se consideren distintas deben diferir en los tres primeros dígitos de su CNAE.

En el presente caso, las actividades que hemos enumerado podrían encuadrarse en los siguientes grupos de CNAE:

- Formación de pilotos comerciales: 85.5 Otra educación.
- Formación de pilotos civiles: 85.5 Otra educación.
- Edición de libros: 58.1 Edición de libros, periódicos y otras actividades editoriales.
- Estudios de seguridad aérea: 71.2 Ensayos y análisis técnicos.
- Reconocimiento médico: 86.9 Otras actividades sanitarias.
- *Leasing*: 66.1 Actividades auxiliares a los servicios financieros, excepto seguros y fondos de pensiones.

A la vista de lo expuesto, se han identificado las distintas actividades siguientes:

1. Formación de pilotos comerciales y formación de pilotos civiles (ya que coincide su grupo de CNAE).
2. Edición de libros.
3. Estudios de seguridad aérea.
4. Reconocimiento médico.
5. *Leasing*.

FASE 2: IDENTIFICACIÓN DE ACTIVIDADES ACCESORIAS

A pesar de haber definido como actividades distintas aquellas que tienen un CNAE a nivel de grupo distinto, el precepto que ahora estudiamos añade que «No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria 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».

El concepto legal de una actividad accesoria pivota sobre dos elementos: uno objetivo, el volumen de operaciones, y otro subjetivo, que la actividad coadyuve al desarrollo de la actividad principal.

De los datos ofrecidos por el caso, únicamente cabe plantear la existencia de una actividad accesoria en relación con la venta de libros didácticos. Sobre la posible consideración de dicha actividad como actividad accesoria, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta V0543/2007, de 15 de marzo (NFC025495), en la que señala:

«La actividad definida como entrega de material didáctico efectuada por la consultante tendrá el carácter de accesoria de la actividad principal de enseñanza siempre que los referidos bienes se vendan a los propios alumnos destinatarios de los servicios de enseñanza y el volumen de operaciones de la referida actividad de comercialización no exceda del 15 % del de la actividad principal de enseñanza. En tal caso, la mencionada actividad de comercialización no constituirá, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, una actividad económica distinta de la actividad principal de enseñanza, siguiendo el régimen de esta última, aplicándose por lo tanto la regla de prorrata».

La consecuencia de la calificación de una actividad como accesoria es que «Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan»; ello supone que se unen de forma indisoluble a la actividad principal y que se consideran como una sola actividad distinta.

En el presente caso, esta regla conlleva que exista una única actividad en lo que se refiere a formación de pilotos comerciales, formación de pilotos civiles y a la edición de libros, cuyo volumen de operaciones vendrá constituido por la suma de ambos y su porcentaje de deducción por el resultante del conjunto de la actividad.

FASE 3: IDENTIFICACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE DEDUCCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS

El siguiente paso que debe llevarse a cabo es la identificación del régimen de deducción aplicable a cada una de las actividades distintas.

El régimen de deducción viene marcado por la prorrata general que resultaría aplicable en cada actividad. Como sabemos, el artículo 104 de la LIVA define la prorrata general como el resultado de los dos primeros dígitos de un cociente, en cuyo numerador se encuentran las opera-

ciones que generan el derecho a la deducción (definidas en el art. 94 LIVA) y en el numerador el importe del total de las operaciones (teniendo presente además las operaciones excluidas por aplicación del art. 104.Tres LIVA); redondeado por exceso y multiplicado por 100.

A los efectos de identificar los porcentajes de deducción que se aplican en el presente supuesto debemos tener presente lo siguiente:

- La formación de pilotos se encuentra parcialmente exenta en los términos en los que se ha concretado, entre otras, en Consulta V1645/2006, de 31 de julio (NFC023132), que señala: «De los preceptos citados en los apartados anteriores resulta que los cursos de instrucción para la obtención de títulos aeronáuticos civiles impartidos por las escuelas autorizadas por la Dirección General de Aviación Civil para el desarrollo de dicha actividad: a) estarán exentos del impuesto sobre el valor añadido cuando tal enseñanza tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional. b) No estará exenta del impuesto sobre el valor añadido: Cuando dicha enseñanza no tenga la naturaleza de formación o reciclaje profesional. En todo caso, cuando se refiera a títulos relativos a aeronaves deportivas o de recreo».
- La entrega de material didáctico a alumnos gozará de la exención en los términos del artículo 20.Uno.9.º de la LIVA, que dispone que «La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios».
- Sobre la aplicación de la exención a los servicios de expedición de certificados médicos se pronuncia la Consulta V3005/2014, de 5 de noviembre (NFC053120), en la que se señala: «Cuando se trata de certificados de aptitud cuya presentación exige una compañía de seguros como requisito previo para fijar la prima que debe exigir a un tomador del seguro, la finalidad principal del servicio prestado por el médico es facilitar a ese tercero un elemento necesario para que adopte una decisión. Igualmente en el caso de que los certificados se soliciten por una entidad bancaria como paso previo para determinar si se concede o no una hipoteca. La finalidad de dichos servicios médicos no consiste principalmente en proteger la salud de las personas que desean desarrollar determinadas actividades y, por lo tanto, no pueden estar exentos. Por el contrario, cuando la finalidad de la expedición de un certificado sobre la aptitud física es hacer constar con respecto a terceros que el estado de salud de una persona impone limitaciones a determinadas actividades (hacer deporte o viajar), o exige que estas se efectúen en condiciones especiales, (ejercicio de una actividad profesional, permiso de conducir o permiso de armas), puede considerarse que el objetivo de tales exámenes consiste principalmente en permitir la prevención y el diagnóstico precoz de enfermedades, así como el seguimiento del estado de salud de los trabajadores, luego la finalidad principal de este servicio es la protección de la salud de la persona de que se trate. En consecuencia, puede aplicarse a tal servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno.3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Procedemos a realizar el cálculo de la prorrata para cada actividad, teniendo presente las matizaciones expuestas:

Actividad	Operaciones que generan derecho a la deducción	Total de operaciones	Prorrata
Formación y edición	900.000	2.000.000	45 %
Estudios seguridad aérea	1.975.000	1.975.000	100 %
Reconocimiento médico	0	250.000	0 %
<i>Leasing</i>	25.000	25.000	100 %

FASE 4: IDENTIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL

Dispone el artículo 9.1 c) de la LIVA que «se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior». A los efectos de este cálculo debemos tener presente, no obstante, la posible existencia de actividades accesorias, ya que como hemos visto se unen a las actividades respecto de las que se consideran accesorias formando una unidad.

Así, en el presente caso, tenemos las siguientes actividades con sus volúmenes de operaciones:

- Formación de pilotos y edición de libros 2.000.000
- Estudios de seguridad aérea 1.975.000
- Reconocimiento médico 250.000
- *Leasing* 25.000

Por consiguiente, la actividad principal será la formación de pilotos y edición de libros. Se da la paradoja, que ya hemos advertido, de que esta actividad supera en volumen de operaciones a los servicios de estudios de seguridad aérea por la existencia de una actividad accesorias que adiciona su volumen de operaciones a la actividad respecto de la que es accesorias.

FASE 5: SECTOR DIFERENCIADO *EX LEGE*

Prescribe el legislador que determinadas actividades (las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia, las operaciones de arrendamiento financiero y las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de *factoring*) se consideren un sector diferenciado *ex lege*, esto es, por ministerio de la ley.

En el presente caso se ha incluido como sector diferenciado *ex lege* la actividad de *leasing* (arrendamiento financiero).

FASE 6: 1.^{ER} SECTOR DIFERENCIADO

El primer sector diferenciado viene constituido por 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 (p.p.) con el de la actividad principal.

En el presente caso, la actividad de formación de pilotos y edición de libros tiene un porcentaje de deducción del 45 % y la actividad cuyo porcentaje no difiere en más de 50 p.p. es la de reconocimiento médico, cuyo porcentaje es el 0 %.

FASE 7: 2.º SECTOR DIFERENCIADO

Además de los sectores diferenciados *ex lege*, no pueden existir más que dos sectores diferenciados. En el segundo sector diferenciado se incluyen las actividades cuyo porcentaje de deducción difiere en más de 50 p.p. de la actividad principal. En este caso, cumple la condición la actividad de estudios de seguridad aérea, cuyo porcentaje de deducción es del 100 %.

FASE 8: PRORRATA APLICABLE EN EL SECTOR DIFERENCIADO 1

Tal y como prescribe el artículo 101.1 de la LIVA los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos; lo que supone que deba calcularse una prorrata común de cada sector para efectuar las deducciones.

Para el cálculo de esta prorrata común del sector debemos proceder en la forma prevista en el artículo 104.Dos de la LIVA. En el presente caso, las operaciones que generan el derecho a la deducción en el sector diferenciado 1 ascienden a 900.000, mientras que el total de operaciones son 2.250.000. Esta fracción arroja una prorrata del 40 %, que será la prorrata general aplicable en el sector diferenciado 1 (debemos tener presente, no obstante, que el propio art. 101 LIVA prevé que pueda aplicarse la prorrata especial dentro de cada sector diferenciado).

FASE 9: PRORRATA APLICABLE EN EL SECTOR DIFERENCIADO 2

Repetimos la operación para el sector diferenciado 2. Como solo se encuentra en el mismo la actividad de estudios de seguridad aérea siendo todas las operaciones realizadas operaciones que generan el derecho a la deducción, el porcentaje de deducción será del 100 %.

FASE 10: PRORRATA COMÚN AL CONJUNTO DE LAS ACTIVIDADES

Tal y como señala el artículo 101.1 de la LIVA, 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 (prorrata general), 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 y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Supone este precepto que se deba calcular una prorrata global del conjunto de sectores diferenciados, que se aplicará a las adquisiciones que se utilicen en común en todos ellos.

En el presente caso esta prorrata global sería el resultado de la fracción en cuyo numerador se encuentra el conjunto de operaciones realizadas que generan el derecho a la deducción (2.000.000) y en su denominador el total de operaciones (4.250.000), lo que supone una prorrata del 48 % (redondeando por exceso el resultado de tal fracción).

CASO PRÁCTICO 3

Aplicación de las deducciones en sectores diferenciados de actividad

Sea una empresa con dos sectores diferenciados de actividad:

- La actividad principal, única en el sector diferenciado 1, que es la promoción inmobiliaria.
- Una actividad de arrendamiento de inmuebles y locales, única en el sector diferenciado 2.

Las prorratas provisionales de ambas actividades son, respectivamente, del 100% y del 34%.

Las operaciones realizadas en el ejercicio son las siguientes:

Actividad	Operaciones realizadas				Cuotas soportadas			
	1T	2T	3T	4T	1T	2T	3T	4T
Promoción	50.000	250.000	150.000	350.000	6.000	3.000	4.000	9.000
								.../...

Actividad	Operaciones realizadas				Cuotas soportadas			
	1T	2T	3T	4T	1T	2T	3T	4T
.../...								
Arrendamiento viviendas ..	35.000	30.000	27.000	28.000	600	400	500	1.000
Arrendamiento locales	15.000	18.000	22.000	25.000	600	1.500	1.000	300

Se sabe, también, que los arrendamientos de locales están sujetos y no exentos y los de vivienda sujetos y exentos por aplicación del artículo 20.Uno.23.º de la LIVA.

Además de las operaciones antes reflejadas, consta que la entidad ha adquirido un local que piensa destinar a sede social (es decir, con utilización conjunta en todas las actividades) siendo la cuota de IVA soportada en su adquisición de 25.000 euros. También ha adquirido un piso que se va a destinar al arrendamiento de viviendas, cuya cuota soportada ha sido de 15.000 euros. Estas operaciones se han realizado en el 4T.

Se pide:

Determinar las deducciones aplicables con el régimen de sectores diferenciados de actividad.

SOLUCIÓN

La forma de efectuar las deducciones en el régimen de sectores diferenciados de la actividad se regula en el artículo 101 de la LIVA. Este precepto no realiza una regulación completa de la materia, por lo que tiene que completarse con otros preceptos de la LIVA, en especial, aquellos que regulan la aplicación de la regla de la prorrata, contenidos en los artículos 102 y siguientes de la LIVA.

Dispone el mencionado precepto 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. Supone este mandato que cada uno de los sectores diferenciados existentes realizará su deducción de forma independiente, atendiendo a las operaciones realizadas en el mismo y determinando la prorrata aplicable a cada uno de ellos.

En cuanto a la forma de aplicación de la prorrata dentro de cada uno de los sectores diferenciados, señala el párrafo segundo del citado precepto que la aplicación de la regla de prorrata especial

podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d') de esta ley. Esta disposición supone que cuando dentro de uno de los sectores diferenciados de actividad se den las circunstancias previstas en el artículo 103.Dos.2.º de la LIVA, esto es, cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrateo general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrateo especial, resultará obligatorio aplicar en dicho sector diferenciado la prorrateo especial. Igualmente esta independencia en la aplicación de la prorrateo especial permite sostener que el contribuyente pueda optar por la prorrateo especial, exclusivamente, para uno de los sectores diferenciados.

Finalmente, y por lo que interesa al caso que nos ocupa, el artículo 101 de la LIVA contempla la regla de deducción para las adquisiciones realizadas en común en los distintos sectores diferenciados, estableciendo lo siguiente: 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 esta ley, 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 y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Pues bien, apliquemos estas reglas al caso que nos ocupa.

Aunque no se refiera directamente a ello el artículo 101 de la LIVA, como ya sabemos, el porcentaje de deducción provisional en cada sector diferenciado, en el que se debe aplicar la regla de la prorrateo, será el que resulte de la prorrateo definitiva del año anterior. A los efectos de este cálculo, consideraremos que el contribuyente no ha optado por la prorrateo especial.

Las cuotas deducibles, con arreglo a dicho criterio, en los tres primeros trimestres del año, serán las siguientes:

Actividad	Periodo	Cuota soportada	Prorrateo provisional	Cuota deducible
Promoción	1T	6.000	100 %	6.000
	2T	3.000	100 %	3.000
	3T	4.000	100 %	4.000
Arrendamiento	1T	1.200	34 %	408
	2T	1.900	34 %	646
	3T	1.500	34 %	510

En el 4T debemos proceder, en primer lugar, a calcular las prorratas de deducción de cada sector de actividad, considerando para ello, según dispone el artículo 104.Dos de la LIVA, la proporción que suponen las operaciones que generan el derecho a la deducción sobre el total de operaciones en dicho sector:

Actividad	Operaciones que generan el derecho a la deducción	Total de operaciones	Prorrata
Promoción	800.000	800.000	100 %
Arrendamiento	80.000	200.000	40 %

Debemos, a continuación, determinar las cuotas deducibles en el 4T aplicando la prorrata general y la prorrata especial.

En el sector diferenciado 1, al ser la prorrata definitiva aplicable del 100%, igual que la provisional, no procede regularizar por las cuotas soportadas de los tres primeros trimestres. La cuota soportada deducible será de 9.000 euros.

En el sector diferenciado 2 las cuotas soportadas deducibles serían las siguientes:

- Con la prorrata general:

Total cuotas del año (incluyendo la cuota soportada en la adquisición del piso):

$$600 + 400 + 500 + 1.000 + 600 + 1.500 + 1.000 + 300 + 15.000 = 20.900$$

Prorrata definitiva: 40%.

Cuotas deducibles: 8.360.

- Con la prorrata especial:

Cuotas soportadas en arrendamiento de locales (deducibles íntegramente): $600 + 1.500 + 1.000 + 300 = 3.400$.

Cuotas soportadas en arrendamiento de viviendas (no son deducibles en medida alguna): 0.

Cuotas soportadas en común para ambos tipos de operaciones: No existen en este caso.

En consecuencia, como las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general exceden en más de un 10% de las deducibles con la prorrata especial, debemos aplicar esta última modalidad.

Por tanto, procedería considerar como cuotas soportadas deducibles en el 4T: 300 euros.

Como la deducción efectuada en los tres primeros trimestres con la prorrata general fue de 1.564 y las cuotas soportadas deducibles en dichos trimestres con la prorrata especial es de 3.100, procede practicar una deducción adicional por la aplicación de la prorrata especial de 1.536 euros.

CASO PRÁCTICO 4

Regularización de bienes de inversión

Una empresa, dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, ha adquirido el 1 de abril de X+1 por 200.000 euros, IVA excluido (cuota soportada 42.000 €), un local para destinarlo como bien común a dicha actividad. También ha adquirido con fecha 1 de mayo de X+1 un ordenador (EPI) por importe de 6.000 euros, IVA excluido (cuota soportada 1.260 €).

Las prorratas aplicables a las adquisiciones conjuntas en los años que a continuación se indican han sido las siguientes:

Año	X	X+1	X+2	X+3	X+4	X+5
Prorrata	57 %	60 %	72 %	48 %	49 %	63 %

En el año X+3 el EPI ha sido transmitido a una entidad francesa, que ha satisfecho por el mismo la cantidad de 1.400 euros. Como quiera que la entidad adquirente trasladó el EPI a Francia, a dicha entrega se le ha aplicado la exención prevista en el artículo 25 de la LIVA.

En el año X+6 la entidad ha transmitido el local adquirido por 120.000 euros. En dicha entrega, que es una segunda entrega, no se ha renunciado a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA.

Se pide:

Determinar las regularizaciones que resulten procedentes para estos bienes de inversión.

SOLUCIÓN

El artículo 108 de la LIVA caracteriza como bienes de inversión a aquellos que cumplen tres características esenciales:

- Se debe tratar de bienes corporales.
- Su destino, atendiendo a su naturaleza y función, debe ser la utilización como instrumentos de trabajo o medios de explotación por un periodo de tiempo superior a un año.
- Su valor de adquisición debe ser igual o superior a 500.000 pesetas (3.005,06 €).

Los dos bienes a los que se refiere este caso, un local y un ordenador, cumplen en principio estas tres circunstancias, ya que la información facilitada aclara que el coste de ambos es superior a la cifra antes mencionada, por lo que nos encontramos ante bienes de inversión.

Los bienes de inversión tienen un tratamiento especial en cuanto a la deducción de las cuotas soportadas por su adquisición, denominado «regularización». Si bien, con carácter general, las cuotas soportadas se deducen en el momento de la adquisición de los bienes o servicios que las originan y se deducen con arreglo a la prorrata que resulte aplicable al empresario o profesional adquirente en dicho momento, independientemente de cuando se utilicen en la actividad los bienes o servicios correspondientes; en el caso de los bienes de inversión el legislador ha previsto un mecanismo especial (la regularización) que atiende, desde un punto de vista teórico, a la necesidad de acompañar la deducción de las cuotas soportadas al periodo de tiempo más prolongado durante el que van a ser objeto de utilización tales bienes.

El periodo de regularización no es variable, como ocurre con la amortización, en función de la vida útil del bien, sino que el legislador ha previsto sendos periodos de regularización: con carácter general, el periodo de regularización es el de los 4 años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen la adquisición, y en el caso de los terrenos o edificaciones, el periodo de regularización es el de los 9 años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Se prevé como circunstancia particular, que cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de un bien de inversión se inicie en un ejercicio distinto al de su adquisición, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los 4 o 9 siguientes.

La condición para aplicar la regularización es que entre la prorrata definitiva del año de adquisición o, en su caso, del comienzo de utilización y la del año que se está regularizando exista una diferencia superior a 10 p.p. Llamamos la atención que la comparación debe hacerse siempre con el año de adquisición y no con el año anterior a aquel que se regulariza.

La regularización se realiza siempre en el último periodo de liquidación del ejercicio.

El procedimiento para la práctica de la regularización se contempla en el artículo 109 de la LIVA, que prescribe los siguientes pasos:

- Determinar la deducción que hubiera resultado procedente con la prorrata definitiva del año a regularizar.

- Restar la deducción que efectivamente se realizó.
- Dividir, entre 5 o entre 10, según se trate de bienes de inversión en general o terrenos y edificaciones.

El resultado positivo es la cuantía de la deducción adicional, y el negativo del ingreso adicional, a realizar.

Apliquemos, pues, estos conceptos al presente caso:

- Ambos bienes fueron adquiridos en el año X+1, por lo que aunque en su adquisición se dedujeron con arreglo a la prorrata provisional que estaba vigente (57%), al final del ejercicio se practicó la deducción adicional por la aplicación de la prorrata definitiva de ese ejercicio (60%). Esta prorrata definitiva es la que se debe tener presente para la regularización.
- El periodo de regularización del EPI comprendería los 4 años siguientes a su adquisición, si bien debemos tener presente que el mismo se transmite en el ejercicio X+3, dando lugar a la regularización global por entrega a la que nos referiremos después.
- El periodo de regularización del local comprendería los 9 años siguientes a su adquisición, si bien en este caso también debemos tener presente que el mismo se transmite en el ejercicio X+6, dando lugar a la regularización global por entrega a la que nos referiremos después.
- Para determinar si procede realizar la regularización, debemos comparar la prorrata definitiva del año de adquisición con la de cada uno de los años del periodo de regularización.

EPI

- X+2 : Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 72%).
Regularización: $(1.260 \times 0,72 - 1.260 \times 0,6)/5 = 30,24$
Deducción adicional: 30,24 euros.
- X+3: Aunque por las diferencias de prorratas procedería la regularización, al entregarse solo se realizará la regularización global por entrega.

Local

- X+2: Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 72%).

- Regularización: $(42.000 \times 0,72 - 42.000 \times 0,6)/10 = 504$
 Deducción adicional: 504 euros.
- X+3: Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 48%).
 Regularización: $(42.000 \times 0,48 - 42.000 \times 0,6)/10 = -504$
 Ingreso adicional: 504 euros.
 - X+4: Procede regularizar porque existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 49%).
 Regularización: $(42.000 \times 0,49 - 42.000 \times 0,6)/10 = -462$
 Deducción adicional: 462 euros.
 - X+5: No procede regularizar porque no existe una diferencia de más de 10 p.p. entre las prorratas (60% – 63%).
 - X+6: Al entregarse el local solo se realizará la regularización global por entrega.

Entrega de los bienes de inversión

El artículo 110 de la LIVA prescribe, en los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, la realización de una regularización única por todo el tiempo restante del periodo de regularización que quede por transcurrir.

Para esta regularización se considera que la prorrata aplicable en todos estos periodos será:

- Del 100%, si la entrega del bien de inversión estuviere sujeta al impuesto y no exenta. A nuestro juicio, aunque no lo dice expresamente la ley, debe considerarse que si la exención aplicada es una exención plena (por ejemplo, por la entrega intracomunitaria o la exportación del bien), debe considerarse que la prorrata aplicable es del 100% también, ya que se trata de una operación que genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.
- Del 0%, si la entrega resultare exenta o no sujeta. También se aplicará esta regla cuando los bienes de inversión se destinen a finalidades que limiten o excluyan el derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA.

Se limita, no obstante, el importe máximo de la deducción adicional a practicar por estas entregas: este importe máximo será el de la cuota devengada por la entrega del bien. A nuestro juicio, aunque en el caso de las operaciones exentas con exención plena no exista cuota devengada, el importe de este límite vendrá marcado por el de la cuota que se hubiera debido repercutir de no encontrarse exenta dicha entrega.

Pues bien, aplicando estas reglas al presente caso tendríamos las siguientes regularizaciones:

- Entrega de EPI (ordenador)

Según lo expuesto, aunque se trata de una entrega exenta, al ser la exención aplicada una operación que genera el derecho a la deducción, consideramos que la prorrata aplicable es del 100% por todos los periodos restantes del periodo de regularización, que serían 3 años:

Regularización: $(1.260 \times 1 - 1.260 \times 0,6)/5 \times 3 = 302,4$ euros

El límite de esta deducción adicional será de la cuota que hubiéramos debido repercutir con ocasión de esta entrega, sabiendo que el bien se ha vendido por 1.400 euros.

Límite: $1.400 \times 0,21 = 294$

Por ser menor este límite, se aplica el mismo y la deducción adicional será de 294 euros.

- Entrega de local

Como dicta el enunciado, en esta operación se ha aplicado la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, por lo que se debe considerar que la prorrata de los periodos restantes para este bien será del 0%.

Regularización: $(42.000 \times 0 - 42.000 \times 0,6)/10 \times 5 = -12.600$

Se deberá realizar, en consecuencia, un ingreso adicional en el periodo de venta de 12.600 euros.

El liderazgo orientado al conocimiento y su relación con los sistemas de memoria transactiva en la organización

Miguel González-Mohíno Sánchez

*Doctorando en Estrategia y Marketing.
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Ciudad Real.
Universidad de Castilla-La Mancha*

Mario Javier Donate Manzanares

*Profesor de Organización de Empresas.
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Ciudad Real.
Universidad de Castilla-La Mancha*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, doña Natalia Cassinello Plaza, don Francisco Javier Forcadell Martínez, doña María José Lázaro Serrano y don Enrique Ortega Carballo.

EXTRACTO

El propósito de este artículo es el análisis del liderazgo en los sistemas de memoria transactiva y la importancia de ambos conceptos para el desarrollo de capacidades de innovación en la empresa. Un sistema de memoria transactiva organizacional está formado por las memorias desarrolladas en los equipos de trabajo de una empresa, integrados por las dimensiones de especialización de las tareas de los miembros de un equipo de trabajo, confianza mutua y coordinación de tareas. El desarrollo de estas dimensiones tanto a nivel de equipo como organizativo no sería posible sin un estilo de liderazgo que fomente y facilite su desarrollo a lo largo del tiempo. En este trabajo se propone que el denominado «liderazgo orientado al conocimiento», que combina propiedades del liderazgo transformacional y transaccional, es capaz de impulsar el desarrollo de una memoria transactiva más efectiva para la organización. En este artículo se establecen una serie de proposiciones teóricas basadas en las interrelaciones que se pueden llegar a dar entre este tipo de liderazgo, el desarrollo de una memoria transactiva a nivel organizacional y el desarrollo de capacidades de innovación con el fin de generar ventajas competitivas para la empresa.

Palabras clave: sistema de memoria transactiva; TIC; liderazgo orientado al conocimiento; gestión de conocimiento; innovación.

Fecha de entrada: 30-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017

Knowledge-oriented leadership and its relationship with transactive memory systems in the organisation

Miguel González-Mohíno Sánchez

Mario Javier Donate Manzanares

ABSTRACT

The aim of this paper is the analysis of leadership in transactive memory systems in organisations and the importance of both concepts for the development of innovation capabilities. A transactive memory system consists of collective memories of work teams in a company, which are integrated by the dimensions of tasks specialization among team members, mutual confidence and tasks coordination. The development of such tasks both at team and organizational levels would not be possible without a leadership style promoting and facilitating its development over time. This paper suggests that the so-called «knowledge-oriented leadership», which combines features of both transformational and transactional leadership styles, is able to propel the development of the most effective transactive memory system for an organisation. In this regard, a series of theoretical propositions are established, based on the interrelations between such a kind of leadership, the development of a transactive memory at an organizational level and the development of innovation capabilities, with the final aim of achieving competitive advantages for the firm.

Keywords: transactional memory systems; ICTs; knowledge-oriented leadership; knowledge management; innovation.

Sumario

1. Introducción
2. Aspectos conceptuales
 - 2.1. El sistema de memoria transactiva en la organización
 - 2.1.1. Las tecnologías de la información y la comunicación, la gestión del conocimiento y el sistema de memoria transactiva
 - 2.1.1.1. Las TIC como herramientas en la gestión del conocimiento
 - 2.1.1.2. Influencia de las TIC en los procesos de gestión del conocimiento
 - 2.1.1.3. Las TIC y su relación con la memoria transactiva
 - 2.2. El sistema de memoria transactiva y los resultados en innovación
 - 2.3. El liderazgo orientado al conocimiento y los sistemas de memoria transactiva
 - 2.3.1. El liderazgo y la gestión del conocimiento
 - 2.3.2. El liderazgo orientado al conocimiento
 - 2.3.3. El liderazgo orientado al conocimiento y su relación con la memoria transactiva
 - 2.4. El liderazgo orientado al conocimiento, el sistema de memoria transactiva y los resultados en innovación
3. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

González-Mohino Sánchez, M. y Donate Manzanares, M. J. (2018). El liderazgo orientado al conocimiento y su relación con los sistemas de memoria transactiva en la organización. *RCyT. CEF*, 421, 175-198.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se encuadra en el estudio de los sistemas de memoria transactiva (SMT). Los recientes avances tecnológicos, el aumento de la interdependencia de tareas en el trabajo, junto con un entorno empresarial cambiante, están obligando a las organizaciones a adaptar las formas tradicionales de desarrollar su actividad empresarial y la organización interna y externa del trabajo (Salas, Burke y Cannon-Bowers, 2000). Así, es cada vez más frecuente que en las organizaciones se trabaje en equipo(s) de trabajo y se maneje una gran cantidad de datos e información que hace necesaria la coordinación y el aprendizaje en los equipos (intraequipo) y entre equipos (interequipos). En este sentido, un SMT puede ayudar a desarrollar rutinas para la explotación, exploración y el comportamiento ambidiestro de las organizaciones porque permite recoger conocimientos y establecer relaciones y conexiones en el ámbito de los equipos de trabajo (Heavey y Simsek, 2014).

Los SMT hacen referencia a la división cooperativa de trabajo que ocurre entre los miembros de un equipo para aprender, recordar y comunicar conocimiento relevante sobre diferentes facetas del equipo y las actividades que realizan (Hollingshead, 2001). Tradicionalmente, el constructo SMT integra tres dimensiones clave: la especialización de tareas, la credibilidad y la coordinación de tareas (Lewis y Herndon, 2011). Estas dimensiones ponen de manifiesto la necesidad de un estilo de dirección orientada a una dirección efectiva del equipo, y que se pueda desarrollar una coordinación óptima de tareas, compartimiento de conocimiento u organización de funciones, entre otros aspectos. Por lo tanto, una cuestión importante para la investigación es cómo el liderazgo estimula el comportamiento innovador de los empleados y los equipos, y a la vez sorteja los obstáculos para crear SMT efectivos (Nederveen Pieterse, Van Knippenberg, Schiepers y Stam, 2010).

El presente estudio analiza un estilo de *liderazgo orientado al conocimiento* (Donate y Guadamillas, 2011; Donate y Sánchez de Pablo, 2015) que combina estilos de liderazgo transaccional basado en el desempeño (organización, supervisión del grupo promoviendo el cumplimiento de sus seguidores con castigos o premios) y el transformacional, caracterizado por líderes que inspiran y motivan a sus seguidores. Este liderazgo trata de superar barreras para que el conocimiento sea gestionado de una manera eficaz y eficiente en la organización (Donate y Sánchez de Pablo, 2015).

El objetivo principal de este trabajo es, por lo tanto, examinar desde un punto de vista teórico el impacto que podría tener el desarrollo de la memoria transactiva en la capacidad de innovación de la empresa, ya sea de tipo radical (de exploración) o incremental (de explotación), cuando esta es apoyada adecuadamente por un tipo de liderazgo orientado al conocimiento (Donate y Sánchez de Pablo, 2015). Tanto la exploración como la explotación del conocimiento son fuentes de resultados y ventajas competitivas para las organizaciones, y un objetivo esencial de la gestión del conocimiento organizativo (Heavey y Simsek, 2014).

La metodología empleada para el estudio se basa en una búsqueda de artículos y revisión de la bibliografía en revistas de alto impacto y bases de datos reconocidas. En ellas se ha estudiado prioritariamente el concepto de «sistemas de memoria transactiva», analizando y comparando los diferentes artículos. La principal conclusión obtenida es que existían muchos estudios del SMT a nivel de equipos, pero no tantos a nivel de organización. Este nivel requiere un ajuste especial de las tres dimensiones que conforman un SMT, por lo que es necesario un estilo de dirección que facilite dicho ajuste o integración. En este sentido, el conocido como liderazgo orientado al conocimiento (Donate y Sánchez de Pablo, 2015) posee unas características específicas que, en nuestra opinión, puede promover esta integración y eliminar barreras en el proceso.

Posteriormente se analizó cada una de las dimensiones que forman el SMT por separado, (especialización, credibilidad y coordinación), relacionándolas con las características del liderazgo orientado al conocimiento que mejor se asociaban con ellas. Después de analizar estos vínculos, se plantea que una fuerte relación puede generar unos mejores resultados en innovación para la empresa. El trabajo realiza en este sentido una serie de proposiciones teóricas basadas en las correlaciones entre este tipo de liderazgo, el desarrollo de una memoria transactiva a nivel organizacional y el desarrollo de capacidades de innovación por parte de una empresa con el fin de alcanzar ventajas competitivas basadas en el desarrollo de nuevos productos y procesos.

El trabajo se estructura de la siguiente manera. La primera parte trata de los aspectos conceptuales relativos a los SMT en las organizaciones, el liderazgo orientado al conocimiento y los resultados de innovación, a partir de lo cual se formulan varias proposiciones teóricas. La segunda parte discute las principales implicaciones teóricas y directivas derivadas de las proposiciones anteriores. Por último, el trabajo expone una serie de conclusiones y establece líneas de investigación a seguir en el futuro.

2. ASPECTOS CONCEPTUALES

2.1. EL SISTEMA DE MEMORIA TRANSACTIVA EN LA ORGANIZACIÓN

Los SMT son sistemas de conocimiento interdependientes donde la división cooperativa de trabajo que se produce entre los miembros de un equipo tiene el fin de adquirir, recordar y comunicar conocimiento relevante sobre las diferentes actividades que realizan (Hollingshead, 2001; Wegner, 1986). Un SMT consta de tres dimensiones principales: la diferenciación de tareas (la tendencia es que los miembros se especializan en diferentes áreas de conocimiento), la credibilidad de tareas (el grado de confianza de los miembros del equipo) y la coordinación de tareas (la facilidad de colaboración entre miembros del equipo en el intercambio de conocimientos) (Lewis y Herndon, 2011).

Los SMT se vinculan tradicionalmente a equipos de trabajo. Por ejemplo, Lewis (2004) señala que los SMT pueden mejorar el rendimiento de un equipo al permitir el acceso a sus miembros

al conocimiento y experiencias de otros miembros del equipo con el fin de resolver problemas y ejecutar tareas de forma eficaz y eficiente. Wegner (1986) indica que los SMT en equipos de trabajo no solo implican procesos de comunicación (Lee y Choi, 2003), también abarcan procesos de codificación, almacenamiento y recuperación del conocimiento. Un SMT a nivel de equipo permite que cada miembro del equipo pueda localizar personas con los conocimientos necesarios y obtener conocimiento a través de comunicación (colaboración). También permite recuperar y utilizar conocimiento en los equipos a través de sistemas de codificación basados en las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) (documentación) (Lee y Choi, 2003).

Los SMT se refieren a «una división especializada del trabajo que se desarrolla dentro de un equipo con respecto a la codificación, almacenamiento y recuperación de los conocimientos de diferentes dominios» (Kanawattanachai y Yoo, 2007, pp. 784). Las definiciones de SMT contienen generalmente dos puntos de vista: por un lado, un SMT está formado por el conjunto de conocimientos que cada individuo posee; por otro, está integrado por la conciencia intersubjetiva del conocimiento que los otros poseen (quién sabe qué) (Wegner, 1986). Por lo tanto, los SMT son un tipo de cognición social, una «mente grupal», que consiste en una estructura de directorios y procesos sociales (en el uso de esos directorios), caracterizados por la diferenciación de los conocimientos en el grupo, la percepción de la credibilidad del titular de los conocimientos y la coordinación social para recuperar el conocimiento (Hollingshead, 2001; Lewis, 2003; Moreland y Myaskovsky, 2000).

La extensión de la noción de SMT va más allá de los grupos o equipos de trabajo, y varios autores han especulado sobre cómo las organizaciones pueden funcionar como un SMT global. Anand, Manz y Glick (1998) expusieron un modelo que muestra como las organizaciones pueden ser percibidas como colecciones de SMT. Estos autores propusieron que ciertas formas de sistemas de información, tales como las intranets, motores de búsqueda, conceptos y vocabularios estandarizados, podrían utilizarse para mejorar el funcionamiento de la empresa a través de un sistema integrado de memoria transactiva. Nevo y Wand (2005, p. 552) propusieron que una organización puede ser vista como «un gran grupo de trabajo resultado de la unión de equipos que trabajan en conjunto». La característica clave de la noción de SMT organizacional (en lugar de grupal o interpersonal) es que los directorios y los procesos involucrados en el SMT se utilizarían para acceder al conocimiento en cualquier lugar de la organización, sin la necesidad de acceder a ese conocimiento a través de subgrupos (Paul y Klobas, 2008). Este tipo de SMT será el objeto de nuestro estudio.

Nevo y Wand (2005) describen dos problemas de los SMT a nivel organizacional. El primero es que el directorio de metamemoria necesario para que las personas puedan tanto codificar como recuperar los conocimientos necesarios puede ser excesivamente amplio. Esto es más frecuente en organizaciones de gran tamaño o bien geográficamente dispersas. En segundo lugar, puede existir incertidumbre sobre quién debe ser el «propietario» de ciertos tipos de conocimiento. En particular, ciertos conocimientos puede que no pertenezcan «formalmente» a ningún departamento o que no sean específicos en la organización. En tales casos, el conocimiento puede ser asignado a individuos basados en su interés personal o en definiciones de experiencia interna dentro de los grupos de trabajo. Aunque tales asignaciones informales funcionan bien dentro de

grupos pequeños, pueden causar problemas cuando se aplican en toda la organización (Nevo y Wand, 2005). Es aquí donde las TIC tienen un papel fundamental a la hora del diseño de un SMT a nivel organizativo, ya que son utilizadas para romper esas barreras entre los diferentes equipos y así apreciar el SMT a nivel organizativo.

Este artículo propone que estos problemas que dificultan la extensión de los mecanismos de la memoria transactiva al nivel de la organización pueden ser atenuados a través del uso de las TIC y de un liderazgo orientado al conocimiento. Esta cuestión será analizada en detalle en los próximos epígrafes.

2.1.1. Las tecnologías de la información y la comunicación, la gestión del conocimiento y el sistema de memoria transactiva

2.1.1.1. Las TIC como herramientas en la gestión del conocimiento

La tecnología puede ayudar a una organización a conseguir una ventaja competitiva de dos formas. La primera está basada en ofrecer un producto o servicio similar al de la competencia, pero a un coste más bajo, por crear eficiencias en el proceso de negocio (Porter, 2008). La segunda manera consiste en ofrecer una calidad superior a la competencia en sus productos o servicios gracias a la aplicación de las TIC.

Las nuevas TIC, especialmente las basadas en internet, como los sistemas de correo electrónico, la mensajería instantánea, las redes o medios sociales u otras herramientas digitales (ej., *Cloud Computing*, comercio electrónico, *Big Data*, Internet de las cosas –IoT–) están siendo fundamentales en los procesos de negocio de empresas de todo el mundo. Estas TIC hacen que las empresas puedan superar barreras espaciales y temporales, las hace más eficientes en el desarrollo de sus procesos y facilitan la comunicación con empleados, clientes, socios y proveedores (Laube y Zammuto, 2003).

En lo que respecta a la gestión de datos, información y conocimiento, las TIC ayudan a las empresas a manejar de forma más eficiente la información sobre sus clientes potenciales o existentes. La mayoría de las empresas utilizan las TIC para tareas administrativas, como gestión de cuentas o registros financieros, inventarios, nóminas y datos sobre sus recursos humanos. Pero no solo es importante gestionar datos, sino también adoptar medidas de seguridad para garantizar la integridad, confidencialidad y disponibilidad de datos. En este sentido se utilizan herramientas como copias de seguridad automatizadas, contraseñas, cortafuegos, antivirus, que se ocupan de evaluar la seguridad de la información y corregir los fallos. Esta parte es importante en una empresa para poder mantener un entorno de trabajo seguro (Laube y Zammuto, 2003). Desde un punto de vista estratégico, la mejora de la gestión de información puede generar ventaja competitiva cuando las capacidades que la provocan son específicas, complejas y, por tanto, únicas y difíciles de copiar. Comentamos este aspecto en el próximo epígrafe, destacando la necesidad de que estas TIC se integren en los procesos de gestión del conocimiento de las empresas.

2.1.1.2. Influencia de las TIC en los procesos de gestión del conocimiento

El desarrollo de las TIC en las últimas décadas ha impulsado el interés por parte de las empresas en la gestión del conocimiento (GC) organizativo¹, al servir de herramientas de apoyo, facilitación y sistematización de los procesos de la GC (Davenport y Prusak, 2000). Los llamados sistemas de GC integran todas aquellas aplicaciones basadas en las TIC utilizadas para desarrollar procesos o actividades de GC (Alavi y Leidner, 2001). Las herramientas del sistema de GC pueden ser agrupadas en cuatro procesos básicos: creación, almacenamiento, distribución y aplicación (Alavi y Leidner, 2001; Alavi y Tiwana, 2003).

Creación de conocimiento y TIC

En el proceso de creación de conocimiento las TIC pueden utilizarse tanto para influir en los procesos de aprendizaje individual, como para facilitar la conexión en entornos colaborativos (Alavi y Tiwana, 2003). Se destacan dos tipos de herramientas:

- Herramientas de ayuda al aprendizaje (*e-learning*), que se refieren a un conjunto de métodos, tecnologías, aplicaciones y servicios orientados a facilitar el aprendizaje que se realiza por medio de las tecnologías web. Por ejemplo, la enseñanza a distancia de cursos, campus virtuales o demás plataformas de enseñanza en internet.
- Los sistemas de apoyo a la colaboración consisten en la integración de varios tipos de TIC, que permiten facilitar las interacciones entre individuos para la realización de una actividad determinada (Donate, 2008). Por ejemplo, la instalación de una intranet (plataforma interna organizativa colaborativa) que se utilice como interfaz básico de información para todo el personal.

Almacenamiento y recuperación de conocimiento y TIC

En la práctica, las compañías han utilizado numerosas herramientas TIC para llevar a cabo la función de almacenaje, siendo las más utilizadas los repositorios de documentación y las redes colaborativas. Por ejemplo, las intranet corporativas y las bases de datos electrónicas compartidas permiten a los integrantes de una organización almacenar archivos electrónicos en directorios comunes para facilitar el acceso al resto de compañeros (Benavides y Quintana, 2006).

Los depósitos son aplicaciones destinadas a integrar distintas bases de datos que reduzcan el tiempo y coste de búsqueda de información (ej., bases de datos especializadas, directorios).

¹ La gestión del conocimiento es un conjunto de procesos por el cual los conocimientos son adquiridos, desarrollados, compartidos y aplicados. A la vez que son protegidos por la propia empresa, con el fin de mejorar los resultados (Alavi y Leidner, 2001).

Algunos ejemplos actuales serían bases de datos internas o archivos en carpetas compartidas en la nube, capaces de almacenar y sincronizar documentos en varios dispositivos.

En cuanto a la búsqueda de datos e información, las herramientas de análisis como el *datamining* y el *textmining* permiten la explotación y análisis de los datos almacenados en la organización, buscando patrones de comportamiento no observables directamente y las herramientas de simulación (*Big Data* interno). Reproducen virtualmente un determinado proceso mediante una planificación previa (García Álvarez, 2011).

Transferencia de conocimiento y TIC

Herramientas de ayuda a la comunicación (correo electrónico, videoconferencia, chats, foros de discusión, etc.). Estas herramientas de comunicación han mejorado significativamente en los últimos años. Un claro ejemplo de ello sería la mensajería instantánea o las redes sociales. Otra aplicación interesante es la de facilitar el contacto con expertos y las reuniones virtuales a través de un portal (ej., intranet) para acceder a un directorio de las habilidades, formación y conocimiento experto de los individuos (Donate, 2008).

Sistemas de información, donde se encontrarían los mapas de conocimiento, directorios que facilitan la localización del conocimiento dentro de la organización y su posterior transferencia. Consisten en la representación gráfica de los objetos digitales o elementos de conocimiento, junto con las relaciones entre ellos, en forma de mapa gráfico e interactivo. Esta herramienta permite «navegar» por el conjunto de objetos del sistema, descubriendo las relaciones entre los objetos.

Aplicación del conocimiento y TIC

Las herramientas basadas en las TIC pueden facilitar la integración y aplicación del conocimiento para generar valor de varias formas. Alavi y Tiwana (2003) destacan el uso de dos tipos de herramientas en la aplicación de conocimiento: los sistemas expertos y los sistemas de apoyo a la toma de decisiones.

- Los sistemas expertos se basan en reglas de decisión codificadas que rutinizan la aplicación de ese conocimiento en situaciones de carácter más o menos frecuentes (Donate, 2008).
- Los sistemas de apoyo a la toma de decisiones consisten en herramientas computerizadas que apoyan la toma de decisiones no estructuradas a través de interacciones directas con datos y modelos analíticos. Están integradas en aplicaciones con interfaces basadas en la web para capturar datos sobre clientes específicos. Por ejemplo el sistema para capturar datos sobre patrones de navegación de los clientes (*cookies*) de la página web para tratar de averiguar las preferencias de productos en los que el cliente podría estar interesado (Donate, 2008). Otra herramienta utilizada sería las etiquetas píxel (GIF transparentes), que son pequeños bloques

de código en las páginas web o aplicaciones que permiten efectuar acciones, como leer o colocar *cookies* y transferir información a Facebook o a nuestros socios. La conexión resultante puede contener diferentes datos, como la dirección IP de un dispositivo, la fecha y hora en que una persona vio el píxel, un identificador asociado al navegador o dispositivo, y el tipo de navegador que se usó.

2.1.1.3. *Las TIC y su relación con la memoria transactiva*

Las TIC pueden desempeñar un papel importante en la movilización del conocimiento en las organizaciones (Sambamurthy y Subramani, 2005). A menudo las organizaciones implementan sistemas de información que están diseñados específicamente para apoyar las actividades de GC en las organizaciones (Alavi y Leidner, 2001).

Las herramientas TIC que apoyan las actividades de GC fomentan la comunicación y colaboración facilitando el desarrollo de la memoria transactiva. Las investigaciones sobre memoria transactiva sugieren que una frecuente comunicación entre los miembros de un equipo influye positivamente en el desarrollo de la memoria transactiva (Kanawattanachai y Yoo, 2007). La tecnología de la información se utiliza para fomentar una comunicación eficaz y frecuente entre los miembros del equipo a través de la personalización (Alavi y Leidner, 2001), y aún más importante, puede usarse para romper barreras entre los diferentes equipos de una empresa para que se desarrolle un SMT a nivel organizacional. Por lo tanto, el uso de las TIC puede influir positivamente en el desarrollo de los SMT.

Diversos estudios muestran que las TIC diseñadas para apoyar las prácticas de GC en términos de creación, almacenamiento, transferencia y aplicación en las organizaciones pueden llegar a facilitar el desarrollo de un SMT. Las organizaciones que proporcionan herramientas TIC para apoyar las prácticas de GC suelen incluir repositorios de conocimientos (almacenamiento), directorios (comunicación y coordinación) y motores de búsqueda (búsqueda y acceso de información) que pueden contribuir a desarrollar un SMT a nivel de equipos de trabajo que trascienda a un SMT organizativo.

Sugerimos que cuando las TIC actúan como soporte de la GC, es mucho más efectivo para la organización el intercambio y la aplicación de conocimientos al desarrollarse y perfeccionarse un SMT a nivel general en la empresa. De cualquier modo, las interacciones entre los SMT en los equipos de trabajo son una condición necesaria para que esto pueda llegar a suceder.

2.2. EL SISTEMA DE MEMORIA TRANSACTIVA Y LOS RESULTADOS EN INNOVACIÓN

El proceso de innovación de una empresa implica la generación, distribución y aplicación de nuevo conocimiento (Donate y Guadamillas, 2013). Las empresas que tienen la capacidad de gestionar sus conocimientos a través de procesos de exploración y explotación deberían poder responder más rápidamente a los cambios del entorno y generar mejores resultados organizacionales (Chen y Huang, 2009).

Por proporcionar directorios sobre dónde reside el conocimiento (quién sabe qué), la memoria transactiva facilita un mayor reconocimiento y uso de los distintos conocimientos de los miembros del equipo (Gil, Rico y Sánchez-Manzanares, 2008). Ciertos estudios experimentales sugieren que los SMT facilitan el reconocimiento y la recuperación de información en los equipos de trabajo (Hollingshead, 1998; Wegner, Erber y Raymond, 1991). Los estudios sobre el desempeño de equipos de trabajo han revelado que aquellas empresas que poseen equipos con memorias transactivas más fuertes funcionan mejor porque aplican su conocimiento de forma más efectiva, incorporándolo en la toma de decisiones y la resolución de problemas (Hammedi, Riel y Sasovova, 2013; Lewis, 2004).

La memoria transactiva sirve para facilitar los intercambios de conocimiento dentro de los equipos de alta dirección a través de «altos niveles de confianza» y «coordinación fluida» (Argote y Ren, 2012, pp. 1.380). Más allá de una mayor conciencia y reconocimiento de toda la gama de conocimientos incorporados a la memoria, los equipos con SMT más desarrollados están mejor preparados para explotar los conocimientos existentes (Argote y Ren, 2012; Miller, Choi y Pentland, 2014). Además, la memoria transactiva también proporciona los guiones cognitivos fundamentales para la formación de rutinas explotadoras, al contribuir a enlazar tareas, personas y experiencias (Brandon y Hollingshead, 2004). Sin un sistema de este tipo, los directivos no estarán seguros de «qué miembros del equipo son expertos en qué dominio(s) y, por lo tanto, se pueden cometer muchos más intentos fallidos a la hora de recoger y utilizar la información» (Zajac, Gregory, Bedwell, Kramer y Salas, 2014, p. 54).

Existen tres etapas que dan lugar a la creación y el desarrollo de los SMT: creación y actualización de directorios, asignación de información y coordinación para la recuperación (Wegner, 1995). En la primera etapa, los miembros del grupo crean directorios de metamemorias que contienen información sobre los recuerdos de otros. Estas metamemorias normalmente incluyen información sobre el sujeto y ubicación del conocimiento, pero también tácitamente algunas percepciones propias y de otros expertos sobre cada materia (Rulke-Liang y Rau, 2000).

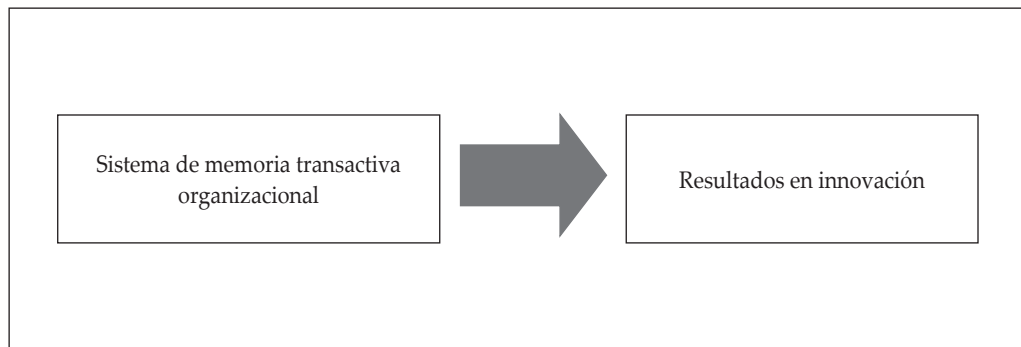
Cuando se genera o adquiere nuevo conocimiento para el equipo (ej., una tecnología), se asigna a la persona que el equipo percibe como experto en el tema. Esta diferenciación de habilidades puede desarrollarse naturalmente dentro del equipo o ser impuesta mediante la definición de roles y asignación de responsabilidades. Por último, cuando un miembro del equipo desee recuperar algún conocimiento, primero evaluará su propio «saber» sobre el tema y, si fuera necesario, evaluará a otros miembros del grupo que puedan poseer este conocimiento, lo que requiere conocimiento sobre las habilidades de los miembros. Un beneficio adicional de la existencia de una memoria transactiva es la resolución eficiente de problemas. Dado que los miembros del equipo conocen las características de los demás, es más factible que se asignen mejor a las personas que tienen más probabilidad de solucionarlos (Nevo y Wand, 2005).

El conocimiento sobre qué persona posee determinadas habilidades y el conocimiento codificado puede ayudar a acelerar la búsqueda y el descubrimiento de nuevos conocimientos e ideas (Donate, 2008). Gino, Argote, Miron-Spektor y Todorova (2010) encontraron que la capacidad de los equipos para generar ideas novedosas depende de su habilidad para intercambiar eficientemen-

te nueva información y construir sobre las ideas y las percepciones individuales. Los directivos, al ayudar a los equipos a aprovechar y coordinar la diversidad de conocimientos implementando un SMT común en la organización, proporcionan una base de conocimientos y una red más amplia que permiten al equipo de alta dirección diseñar hábilmente agendas estratégicas para la explotación y la exploración de conocimiento, y por tanto, mejorarán en su capacidad para generar innovaciones (Li y Huang, 2013; Zajac *et al.*, 2014). Basándonos en los argumentos anteriores, establecemos la primera proposición del trabajo.

Proposición 1: Las empresas que tienen un mayor desarrollo de su sistema de memoria transactiva obtendrán un nivel de resultados en innovación mayor que aquellas que cuentan con un menor nivel de desarrollo de su sistema de memoria transactiva.

Figura 1. **Proposición 1**



2.3. EL LIDERAZGO ORIENTADO AL CONOCIMIENTO Y LOS SISTEMAS DE MEMORIA TRANSACTIVA

2.3.1. El liderazgo y la gestión del conocimiento

El liderazgo tiene una significativa influencia en la dirección de recursos humanos y en la transmisión de una cultura que promueva la creatividad e innovación (Donate, 2008). El líder debe ser capaz de promover valores acerca de la necesidad de compartir conocimiento y reforzar una interacción personal (Donate y Guadamillas, 2011). El líder debe crear un sistema de aprendizaje organizativo que fomente la aptitud de generar propuestas, análisis de dificultades, experimentación de soluciones y valoración de resultados (Benavides y Quintana, 2006).

Los directivos dirigen la GC aumentando el entusiasmo y la confianza de los trabajadores, para lo cual deben tener la visión y pleno convencimiento de la organización como una entidad capaz de proveer significado a los *outputs* de información formados por el sistema tecnológico,

en lugar de resaltar la supervisión y el control (Benavides y Quintana, 2006). Además, resulta fundamental en una organización que gestiona conocimiento que los líderes o directivos marquen unas pautas y un propósito común, de tal manera que todos los trabajadores que integran la organización identifiquen y se impliquen con la misión, visión, valores y objetivos estratégicos de la empresa (Benavides y Quintana, 2006).

El liderazgo tiene una importancia vital en la transferencia de conocimiento, debido a que existen ciertas barreras que impiden su movilidad en la empresa, como pueden ser la falta de confianza, de motivación o incentivos, la resistencia al cambio, etc. (Donate y Guadamillas, 2011). Ciertos estilos de liderazgo ayudan a construir un lenguaje común, a crear un ambiente de aprendizaje y confianza, donde compartir conocimiento es recompensado, así como para apoyar iniciativas basadas en el conocimiento (Ribiere y Sitar, 2003). El líder propone cambio de rutinas o formas de trabajo, promoviendo el cuestionamiento del *statu quo*, que resulta decisiva para la innovación y la mejora continua. Es esencial que los líderes entiendan la empresa como un sistema abierto de pensamiento, de gestión y cooperación y que introduzcan nuevos métodos de realizar las tareas. Los rasgos de la personalidad que debe tener un líder en una organización que gestiona el conocimiento se podría englobar en tres grupos: el líder visionario (personifica culturas), el líder que cambia culturas y el líder que crea culturas (Donate y Guadamillas, 2011). Sin embargo, un líder ideal no es solo el que agrupa todas y cada una de las características de cada tipo de liderazgo, sino también el que es capaz de convertirse en líder de líderes (crea otros líderes dentro de la organización con poder para actuar).

En la gestión del conocimiento, el papel de los directivos se convierte en esencial, debido a que tienen la capacidad de aplicar decisiones que inviten a la introducción de cambios y desarrollo de nuevos conocimientos. Para ello, los directivos deben asumir que el conocimiento es un recurso perteneciente al conjunto de empleados de la organización y que su labor es crear un contexto o cultura en el cual exista cierta independencia en el trabajo, haciendo que sus empleados asuman responsabilidades y se involucren en un proceso de mejora para la organización (Salazar y Zarandona, 2007).

2.3.2. El liderazgo orientado al conocimiento

Ribiere y Sitar (2003) sugieren que para que una empresa pueda dar impulso a la innovación, los líderes que gestionan conocimiento deben reunir estilos que se adapten a las demandas de cada situación y momento. Así, Raisch y Birkinshaw (2008) proponen que las empresas altamente innovadoras deberían ser capaces de conducir a los miembros hacia los objetivos en diferentes contextos con requerimientos de tareas diferentes (Rosing, Frese y Bausch, 2011). En este sentido, Williams y Sullivan (2011) muestran su escepticismo hacia los méritos del líder tradicional y/o transformacional como únicos liderazgos válidos y abogan por tipos alternativos de líderes, que construyen organizaciones de conocimiento mediante la combinación del liderazgo transaccional² (centrado en los intercambios de líderes-seguidores en los beneficios, recompen-

² El liderazgo transaccional se centra en el papel de la supervisión, organización y desempeño del grupo; el liderazgo transaccional es un estilo de dirección en el que el líder promueve el cumplimiento de sus seguidores a través de pre-

sas, incentivos e interés propio) y transformacional³ (centrado en la motivación y la inspiración de los seguidores para ofrecer mejores comportamientos).

En este sentido, Ho (2009) enfatiza el papel de los líderes como desarrolladores y facilitadores de GC que planifican los procesos de conocimiento y fomentan su implementación a través de sistemas de recompensa. Curiosamente, para manejar tanto el conocimiento explícito a través de su intercambio y combinación, como el conocimiento tácito a través de su comunicación y uso en contextos innovadores, la empresa necesita una mezcla de estilos de gestión. También se contempla esta perspectiva integradora a la hora de considerar el liderazgo en el modelaje de roles (dirigiendo, por ejemplo), la articulación de la visión, la clarificación de las expectativas de los líderes respecto de sus seguidores, el reconocimiento y las recompensas como aspectos focales. En general, la conducta orientada al conocimiento debería impulsar las iniciativas de creación, transferencia, almacenamiento y aplicación de GC dentro de la empresa (Donate y Sánchez de Pablo, 2015).

Por otra parte, el liderazgo orientado al conocimiento debería considerar aspectos de comunicación, junto con elementos motivacionales (Ribiere y Sitar, 2003). En primer lugar, los líderes deben actuar como asesores para que los empleados de la empresa sean capaces de reconocer como sus iniciativas de GC y trabajo contribuyen a asegurar la comunicación. Además, la comunicación es esencial para que los líderes muestren claramente a los empleados las expectativas de la empresa en términos de su trabajo y eliminen las barreras de comunicación. Sin que los directivos subrayen la importancia de las iniciativas de GC, los empleados asumirán que no tienen gran importancia (DeTienne, Dyer, Hoopes y Harris, 2004).

La motivación es un elemento adicional en el liderazgo orientado al conocimiento. Varios estudios demuestran que tanto la motivación implícita (ej., el modelado de roles) como explícita (ej., las recompensas) favorecen el desarrollo y éxito de las iniciativas de GC (véase, por ejemplo, Chang, Hsu y Yen, 2012). Una de las tareas más importantes para los líderes es reconocer que los diversos factores emocionales influyen de manera diferente en los individuos. Por lo tanto, los líderes deben usar una variedad de enfoques dependiendo de las preferencias y roles de los miembros de la organización.

El liderazgo orientado al conocimiento también debe considerar la naturaleza de cada iniciativa de GC para evaluar los resultados y motivar a los trabajadores del conocimiento, dependiendo de la naturaleza de las prácticas de GC. Por ejemplo, la transferencia o el intercambio de conocimientos pueden requerir incentivos implícitos en grupos, mientras que la articulación y el

mios y castigos. A diferencia de liderazgo transformacional, los líderes utilizan el enfoque transaccional que no piensan en cambiar el futuro, sino que están buscando simplemente mantener las cosas tal y como están.

³ El liderazgo transformacional mejora la motivación, la moral y el rendimiento de seguidores a través de una variedad de mecanismos. Estos incluyen la conexión de sentido de identidad y con el proyecto y la identidad colectiva de la organización del seguidor; ser un modelo para los seguidores que los inspira y hace que se interesen; desafiantes seguidores a tomar un mayor control de su trabajo, y la comprensión de las fortalezas y debilidades de los seguidores, por lo que el líder de los seguidores puede alinear con las tareas que mejoran su rendimiento.

almacenamiento del conocimiento son más eficaces cuando los trabajadores están sujetos a incentivos explícitos individuales (DeTienne, Dyer, Hoopes y Harris, 2004).

Como se ha explicado anteriormente, el liderazgo orientado al conocimiento combina aspectos de estilos de liderazgo transformacional y transaccional, además de incluir elementos motivacionales y comunicacionales para desarrollar la GC en la empresa (Donate y Sánchez de Pablo, 2015). Los principales objetivos de un gestor orientado al conocimiento son actuar como un modelo a seguir, fomentar el aprendizaje desafiando a los trabajadores y estimulándolos intelectualmente, institucionalizar el aprendizaje a través de la creación de incentivos y la formación, fomentar una cultura que tolera los errores, impulsar el compromiso interdisciplinar y desarrollar mecanismos de transferencia de conocimiento, almacenamiento y aplicación (Williams y Sullivan, 2011). Nuestra perspectiva, a partir de estos argumentos, es la de apoyar el supuesto de que cuando una empresa tiene una mayor tendencia hacia el liderazgo orientado al conocimiento debería desarrollar más intensamente su(s) sistema(s) de memoria transactiva.

2.3.3. El liderazgo orientado al conocimiento y su relación con la memoria transactiva

El liderazgo orientado al conocimiento es básicamente una combinación de características de los estilos de liderazgo transformacional y transaccional (Donate y Sánchez de Pablo, 2015). Proponemos que el liderazgo transformacional tiene un efecto positivo sobre el sistema de memoria transactiva a través de sus características y componentes conductuales que incluyen la estimulación intelectual, la consideración individualizada, la motivación inspiradora y la influencia idealizada, sobre la dimensión de credibilidad de tareas (confianza) de un sistema de memoria transactiva. Por otro lado, el liderazgo transaccional y sus características (gestión por excepción, sistema de castigos y recompensas y definición de tareas) influirán de manera más significativa sobre las dimensiones coordinación y especialización de tareas del sistema de memoria transactiva.

La primera dimensión de un sistema de memoria transactiva es la *credibilidad de tareas*. Varios autores han sugerido que el liderazgo transformacional es un antecedente importante para construir la confianza colectiva o el poder de los grupos para tener éxito cuando se enfrentan a desafíos difíciles (Bass, Avolio, Jung y Berson, 2003). Según Guzzo *et al.* (1993), el poder del grupo es una función del diseño del grupo (ej., interdependencia de la tarea), del proceso (ej., del liderazgo) y del contexto.

Cuando la tarea de un grupo está diseñada para facilitar un trabajo altamente interdependiente entre los miembros del grupo, el liderazgo de grupo proporciona un estímulo para que los miembros trabajen juntos, esperando que la confianza colectiva de los miembros sea mayor (Bass, Avolio, Jung y Berson, 2003). Por ejemplo, Joshi *et al.* (2009) encontraron que el liderazgo inspirador, un componente del liderazgo transformacional, tenía un efecto positivo en la confianza entre los miembros del equipo, en grupos que estaban muy dispersos. Los equipos más dispersos suelen enfrentar un mayor desafío en el desarrollo de la confianza, porque la formación de víncu-

los interpersonales es más difícil. Los comportamientos motivacionales incluyen el fomento del trabajo en equipo, el establecimiento de altas expectativas para el equipo y expresar confianza en la capacidad del equipo para alcanzar esas expectativas.

Cuando los líderes organizacionales buscan ganar credibilidad en los trabajadores, la integridad se vuelve un factor decisivo, ya que les permite generar confianza en el líder como jefe y como ser humano. De manera similar, consideramos un impacto indirecto de la influencia/motivación inspiradora sobre la cohesión. Resultados empíricos han vinculado el liderazgo transformacional con el afectivo y con el compromiso organizacional, pero no han vinculado explícitamente la influencia idealizada/motivación inspiradora al compromiso del equipo. Un líder que promueve la confianza en el logro y la ejecución de metas y tareas habla con optimismo sobre el futuro y ofrece una imagen emocionante del cambio organizacional, exhibe comportamientos idealizados, inspiradores y motivadores (Bass y Avolio, 1994).

Por otro lado, estos comportamientos pueden ser herramientas a la hora de fomentar en los empleados el orgullo de estar asociados y comprometidos con el líder (Arnold, Barling y Kelloway, 2001). Este orgullo compartido y el compromiso con el líder tienen el potencial de conducir a una mayor cohesión, ya que los miembros se sienten privilegiados por estar asociados con el líder transformacional. Por lo tanto, sugerimos que la influencia idealizada/la motivación inspiradora impacta en la cohesión y confianza del equipo a través del compromiso con el líder.

A la hora de tratar la segunda dimensión de un SMT, la *coordinación de tareas*, es importante hacer referencia a la comunicación. Según Shamir, House y Arthur (1993), cuando el líder logra que sus seguidores se sientan más identificados por la misión y los objetivos propuestos, dichos seguidores comienzan a experimentar un mayor compromiso, y los grupos son más cohesivos y se involucran más, lo que daría lugar a un incremento en el desempeño.

Este desempeño del equipo se lleva a cabo a través de la comunicación⁴, que es una competencia que desarrolla el líder para generar coordinación en el mismo (Salas *et al.*, 2000). Se refiere no solo a la capacidad para transmitir información clara y oportuna de manera asertiva y respetuosa, sino también a la capacidad de escucha del líder (Páez *et al.*, 2012, p. 185). Cuando los líderes se comunican de manera efectiva y congruente, compartiendo una visión amplia, logran que los seguidores perciban los objetivos organizacionales como importantes. Todo ello resalta las consistencias entre el trabajo realizado por sus seguidores y el de la organización, logrando que sus unidades de trabajo sean más efectivas (Hoffman, Bynum, Piccolo y Sutton, 2011). Es por tanto necesario que el papel del líder sea también el de un comunicador.

Dewan y Myatt (2008) resaltan que los miembros de un equipo necesitan coordinarse, pero es una tarea difícil cuando se desconocen las habilidades de los restantes miembros del equipo. El

⁴ La comunicación se define como la «capacidad de escuchar y transmitir ideas de manera efectiva, empleando el canal adecuado en el momento oportuno, y proporcionando datos concretos para respaldar sus observaciones y conclusiones» (Cardona y García-Lombardía, 2005, p. 162).

papel del líder es fundamental para comunicar información que pueda facilitar la coordinación. El líder utiliza el compromiso de manera que hace que el resultado sea consistente en el tiempo y no inhiba el flujo de información de los empleados al líder (Bolton, Brunnermeier y Veldkamp, 2013).

La comunicación empleada por un equipo fomentará la comprensión de los puntos de vista entre miembros y resolverá diferencias. Cuando los individuos trabajan juntos en un grupo, ciertas tareas pueden ser llevadas a cabo independientemente y, por lo tanto, no necesitan ser coordinados por otros miembros (Kraut, Fussell, Lerch y Espinosa, 2005). Otras tareas son interdependientes con las actividades de otros miembros, por lo que los equipos deben emplear diversos procesos de coordinación para manejar estas interdependencias. La memoria transactiva es un mecanismo utilizado por los grupos para lograr la coordinación.

Los líderes transaccionales son idóneos para facilitar la coordinación de tareas dentro de la organización, ya que facilitan los procesos de un equipo al aclarar las expectativas de roles y tareas, reforzándolas a través de recompensas contingentes (Huang, Kahai y Jestice, 2010). Al aclarar el funcionamiento de los procesos y tener los roles bien definidos dentro del grupo, se facilita la coordinación. El conocimiento de la persona que tiene conocimientos o destrezas específicas permite que el resto de los miembros pueda encontrar información fácilmente y que el líder asigne tareas a aquellos que mejor puedan realizarlas (Moreland y Myaskovsky, 2000). Los incentivos y el control ejercidos por el líder ayudan a la coordinación.

Una de las características que definen a los líderes transaccionales es la dirección por excepción, que se define como «el grado en que el líder toma medidas correctivas sobre la base de resultados de las transacciones de líder-seguidor» (Judge y Piccolo, 2004, p. 756), y toma dos formas, activa y pasiva. Los líderes activos controlan el comportamiento de los seguidores anticipándose a los problemas y tomando acciones correctivas antes de que el comportamiento ocasionara serias dificultades; y de forma pasiva, los líderes esperan a que el comportamiento de sus seguidores haya causado problemas para actuar (Judge y Piccolo, 2004). En la dirección por excepción activa, el líder da libertad de acción a sus trabajadores; sin embargo, toma acciones correctivas apenas detecta errores o desviaciones de las reglas y estándares definidos previamente. En conclusión, los líderes transaccionales ofrecen cierta libertad a sus empleados a la hora de realizar las tareas, ya sea tanto de forma activa como pasiva.

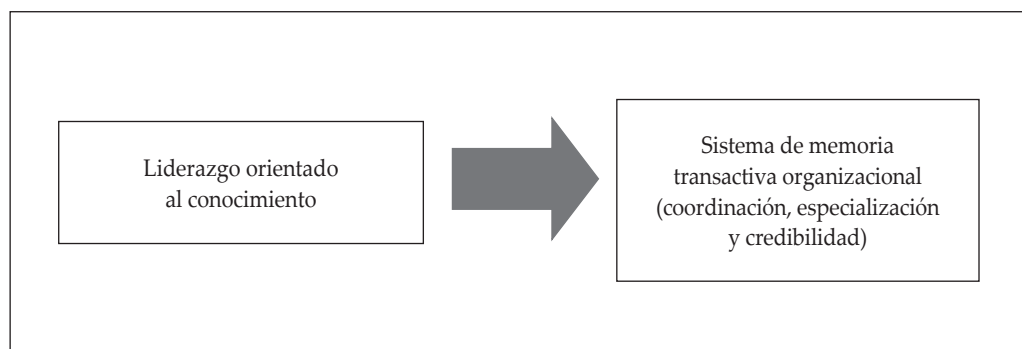
La tercera dimensión considerada es la *especialización de tareas*. En la revisión de la literatura se encontró en el desarrollo de actitudes y normas de un equipo un beneficio funcional para la resolución de conflictos. Los líderes transaccionales son adecuados para especificar las tareas y sus expectativas de realización, incluyendo el diseño de recompensas materiales o psicológicas que recibirá el trabajador cuando se cumplan las expectativas de la tarea. Estas dependen de cuán bien se hayan logrado las expectativas de las tareas. Como señaló Avolio (1999), el liderazgo con recompensas contingentes es «razonablemente efectivo» porque permite establecer expectativas y objetivos claros, recompensando a los trabajadores a alcanzar metas que probablemente motiven hasta cierto punto (Avolio, 1999; Judge y Piccolo, 2004). En conclusión, los líderes transaccionales aclaran las tareas y objetivos de los miembros del equipo permitiendo que estos

se especialicen en una tarea concreta, motivando a los miembros del equipo con recompensas (o, por el contrario, imponiendo sanciones), lo cual facilita la especialización.

Concluyendo, podemos observar tras hacer una revisión de la literatura que el liderazgo transformacional debe tener un impacto positivo sobre la dimensión *credibilidad de tareas*, y el liderazgo transaccional tendrá un efecto mayor sobre las dimensiones *coordinación* y *especialización de tareas* dentro del sistema de memoria transactiva. Es importante aclarar que el liderazgo orientado al conocimiento es una combinación de ambos estilos que se centra en tareas de GC. En este sentido, establecemos que cuando una empresa tiene una mayor inclinación hacia el liderazgo orientado al conocimiento, se fomenta más intensamente el desarrollo y el uso de un sistema de memoria transactiva.

Proposición 2: Un liderazgo orientado al conocimiento, el cual combina aspectos del liderazgo transformacional y liderazgo transaccional, impacta de forma positiva en el desarrollo del sistema de memoria transactiva de la empresa.

Figura 2. **Proposición 2**



2.4. EL LIDERAZGO ORIENTADO AL CONOCIMIENTO, EL SISTEMA DE MEMORIA TRANSACTIVA Y LOS RESULTADOS EN INNOVACIÓN

La investigación existente sobre liderazgo e innovación en el contexto de la GC ofrece resultados no concluyentes sobre cómo debería ser el tipo de liderazgo de mayor impacto en la capacidad de la empresa para innovar. En las empresas en las que se genera un SMT más fuerte la organización está en disposición de desarrollar iniciativas para el intercambio de conocimientos, la recuperación y uso del conocimiento almacenado y la conversión del conocimiento que conduce a nuevas ideas y la exploración de oportunidades de negocio (Nonaka y Takeuchi, 1995).

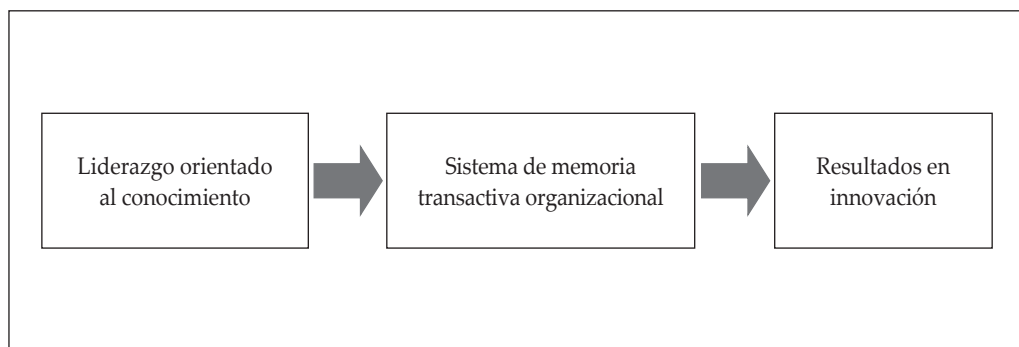
Un razonamiento similar se aplica a las actividades de explotación de GC. En este caso, el liderazgo orientado al conocimiento, a través de una perspectiva más transaccional, es probable

que intensifique la disposición a explotar el conocimiento existente (Miller, Bierly y Daly, 2007) mediante el desarrollo de iniciativas de almacenamiento (es decir, para recordar lo que la empresa ya conoce), transferencia (por ejemplo, para aprovechar conocimiento en otros lugares) y aplicación (por ejemplo, para integrar piezas de conocimiento), todas ellas facilitadas por la memoria transactiva. Esta perspectiva también apoya el hecho de que los elementos motivacionales y de comunicación afectarían a la eficacia de las iniciativas de explotación de conocimiento.

Estos procesos de GC se verían amplificados por el sistema de memoria transactiva, ya que se potenciaría la credibilidad, coordinación y especialización de tareas, trascendiendo en una mejora de los resultados en innovación de la empresa. En definitiva, el liderazgo orientado al conocimiento actuaría en los resultados de innovación a través del desarrollo y aplicación de un SMT fuerte. Formulamos la siguiente proposición:

Proposición 3: El sistema de memoria transactiva de la empresa actúa de mediador en el efecto del liderazgo orientado al conocimiento sobre los resultados en innovación de la empresa.

Figura 3. Proposición 3



3. CONCLUSIONES

El objetivo principal de este estudio ha sido el estudio del sistema de memoria transactiva organizativo, el cual sería compartido por los equipos de trabajo y, por extensión, por todos los miembros de la organización. La conclusión principal del trabajo es que la organización que trata de desarrollar y aplicar un SMT debería mejorar las dimensiones de dicho sistema e indirectamente el impacto de las actividades de GC en la innovación cuando sus directivos ejercen un estilo de liderazgo orientado al conocimiento. En este sentido, Dobni (2008) sugiere que los líderes juegan un papel clave en la postura innovadora de una organización. El liderazgo puede afectar al comportamiento creativo a través del desarrollo de un clima propicio para la innovación a través de los empleados (Gumusluoglu y Ilsev, 2009).

Los efectos directos e indirectos del liderazgo sobre la innovación a nivel de equipo han recibido mucha menos atención que la realizada a nivel individual u organizativa (Eisenbeiss, Van Knippenberg, y Boerner, 2008) y, por tanto, tenemos menos conocimiento sobre cómo las características de los líderes influyen en las relaciones con sus subordinados y los efectos que en ellos producen a nivel de equipo. Otra consideración es que no existen trabajos que tengan en cuenta de forma integrada los efectos del liderazgo orientado al conocimiento sobre la innovación a partir del desarrollo de una memoria transactiva, ni en qué medida las variables se combinan para promover y facilitar la obtención de innovaciones en la empresa.

Las implicaciones directivas derivadas de este trabajo son relevantes. En primer lugar, se propone un estilo de liderazgo orientado al conocimiento a partir de la combinación de características de los estilos de liderazgo transformacional y transaccional. En este sentido, y en una organización en la que las actividades de GC son consideradas vitales a nivel estratégico, el desarrollo de memorias transactivas a partir de la gestión de los equipos de trabajo basadas en la especialización de tareas (diferenciación), la confianza y la coordinación de las tareas, es fundamental para mejorar resultados basados en la exploración y la explotación del conocimiento. El apoyo a partir de un estilo de liderazgo orientado al conocimiento se antoja, en este sentido, clave para impulsar y aprovechar las potencialidades del SMT desarrollada a nivel organizacional y que es más que la suma de las memorias transactivas desarrolladas a nivel de los equipos de trabajo. Uno de los principales retos directivos es, por tanto, el de la integración de las memorias a nivel grupal para el desarrollo de un sistema efectivo de memoria a nivel organizacional. La contribución de las tecnologías de la información como hemos sugerido puede ayudar a aliviar algunos de los problemas de gestionar recuerdos organizacionales al conectar las memorias individuales y grupales en una única para toda la organización (Nevo y Wand, 2005).

Las proposiciones establecidas en este trabajo implican el desarrollo de futuras líneas de investigación. Realizada una primera propuesta de investigación, una línea prioritaria sería un estudio de casos donde comprobar y analizar si las medidas propuestas tienen cierto efecto sobre la innovación. Una segunda posible línea de investigación sería la del planteamiento de hipótesis a testar en una muestra representativa de empresas.

Una tercera línea de investigación podría tratar de profundizar en el tema de la comunicación y la motivación como factores fundamentales que median las relaciones entre los SMT y el liderazgo orientado al conocimiento. La motivación y la comunicación podrían mejorar a través de la implantación de determinadas TIC en la organización, y de aquí surge una cuarta línea de investigación, ya que es muy frecuente el uso de las TIC en la organización para conectar directivos con empleados y empleados entre sí, y para facilitar la coordinación de tareas en los equipos y entre equipos.

Otra futura línea de investigación podría estar basada en el estudio de los estilos de liderazgo transaccional y transformacional de forma autónoma y en cómo afectan a los SMT. También resultaría interesante analizar cuál de los dos tipos por separado obtendrían mejor valoración en las organizaciones que aplican un SMT. Otra opción de investigación futura sería la realización de un estudio multinivel de los diferentes subsistemas de memoria transactiva que se encuentran en la empresa. Como se ha especificado anteriormente, los SMT surgen dentro de cada grupo/

equipo de trabajo, y nuestro análisis es a nivel de organización, en la que varios grupos forman un SMT común a la organización. Sería en este sentido importante explorar los diferentes sistemas que se dan en la organización dentro de cada grupo de trabajo y cómo trascienden a nivel organizacional, desde un punto de vista agregado.

En conclusión, este estudio es un primer paso en la investigación de los efectos que el liderazgo orientado al conocimiento puede provocar en el desarrollo de los SMT, y cómo ambos aspectos, unidos a la GC y el uso de las TIC en las empresas, pueden mejorar los resultados de innovación y la generación de ventajas competitivas.

Referencias bibliográficas

- Alavi, M. y Leidner, D. (Marzo de 2001). Knowledge Management and Knowledge Management Systems: Conceptual Foundations and Research Issues. *MIS Quarterly* (25), 107-136.
- Alavi, M. y Tiwana, A. (2003). Knowledge Management: The Information Technology Dimension. *Organizational Learning and Knowledge Management*, 104-121.
- Anand, V., Manz, C. C. y Glick, W. H. (1998). An organizational memory approach to information management. *Academy of Management Review*, 23(4), 796-809.
- Argote, L. y Ren, Y. Q. (2012). Transactive memory systems: A microfoundation of dynamic capabilities. *Journal of Management Studies*, 49, 1.375-1.382.
- Arnold, K. A., Barling, J. y Kelloway, K. E. (2001). Transformational leadership or the iron cage: which predicts trust, commitment and team efficacy? *Leadership & Organization Development Journal*, 22(7), 315-320.
- Avolio, B. J. (1999). *Full leadership development: Building the vital forces in organizations*. Sage.
- Bass, B. M. y Avolio, B. J. (1994). *Improving organizational effectiveness through transformational leadership*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Bass, B. M., Avolio, B. J., Jung, D. I. y Berson, Y. (2003). Predicting unit performance by assessing transformational and transactional leadership. *Journal of Applied Psychology*, 88(2), 207-218.
- Benavides, C. A. y Quintana, C. (2006). *Gestión del Conocimiento y Calidad Total*. España: Ediciones Diaz de Santos.
- Bolton, P., Brunnermeier, M. K. y Veldkamp, L. (2013). Leadership, Coordination, and Corporate Culture. *Review of Economic Studies*, 80, 512-537.
- Brandon, D. P. y Hollingshead, A. B. (2004). Transactive memory systems in organizations: Matching tasks, expertise, and people. *Organization Science*, 15(6), 633-644.
- Cardona, P. y García-Lombardía, P. (2005). *Cómo desarrollar las competencias del liderazgo*. Ediciones Universidad de Navarra. EUNSA.
- Chang, C.-M., Hsu, M.-H. y Yen, C.-H. (2012). Factors affecting knowledge management success: the fit perspective. *Journal of Knowledge Management*, 16(6), 847-861.
- Chen, C.-J. y Huang, J.-W. (2009). Strategic human resource practices and innovation performance – the mediating role of knowledge management capacity. *Journal of Business Research*, 62(1), 104-114.

- Davenport, T. y Prusak, L. (2000). *Working Knowledge: How organizations manage what they know*. New York: McGraw-Hill.
- DeTienne, K. B., Dyer, G., Hoopes, C. y Harris, S. (2004). Toward a model of effective knowledge management and directions for future research: Culture, leadership, and CKOs. *Journal of Leadership & Organizational Studies*, 10, 26-43.
- Dewan, T. y Myatt, D. P. (2008). The qualities of leadership: Direction, communication, and obfuscation. *American Political Science Review*, 102(3), 351-368.
- Dobni, C. B. (2008). The DNA, of innovation. *Journal of Business Strategy*, 2(29), 43-50.
- Donate, M. J. (2008). *Gestión estratégica del conocimiento, tecnología y resultados*. Toledo: Consejo Económico y Social de Castilla-La Mancha, Colección Tesis, 7.
- Donate, M. J. y Guadamillas, F. (2013). An empirical study on the relationships between knowledge management, knowledge-oriented human resource practices and innovation. *Knowledge Management Research & Practice*, 1-15.
- Donate, M. J. y Guadamillas, F. (2011). Organizational factors to support knowledge management and innovation. *Journal of knowledge management*, 15(6), 890-914.
- Donate, M. J. y Sánchez de Pablo, J. D. (2015). The role of knowledge-oriented leadership in knowledge management practices and innovation. *Journal of Business research*, 68, 360-370.
- Eisenbeiss, S. A., Van Knippenberg, D. y Boerner, S. (2008). Transformational leadership and team innovation: integrating team climate principles. *Journal of applied psychology*, 93(6), 1.438.
- García Álvarez, M. T. (2011). Análisis de la creación de conocimiento de las TIC, en el contexto de la universidad. *Economía industrial*, (379), 159-166.
- Gil, F., Rico, R. y Sánchez-Manzanares, M. (2008). Eficacia de equipos de trabajo. *Papeles del Psicólogo*, 29(1), 25-31.
- Gino, F., Argote, L., Miron-Spektor, E. y Todorova, G. (2010). First, get your feet wet: The effects of learning from direct and indirect experience on team creativity. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 111(2), 102-115.
- Gumusluoglu, L. y Ilsev, A. (2009). Transformational leadership, creativity, and organizational innovation. *Journal of Business Research*, 62, 461-473.
- Guzzo, R. A., Yost, P. R., Campbell, R. J. y Shea, G. P. (1993). Potency in groups: Articulating a concept. *British Journal of Social Psychology*, 32, 87-106.
- Hammedi, W., Riel, A. C. y Sasovova, Z. (2013). Improving screening decision making through transactive memory systems: A field study. *Journal of product innovation management*, 30(2), 316-330.
- Heavey, C. y Simsek, S. (2014). Distributed Cognition in Top Management Teams and Organizational Ambidexterity: The Influence of Transactive Memory Systems. *Journal of Management*, XX, 1-27.
- Ho, C.-T. (2009). The relationship between knowledge management enablers and performance. *Industrial Management & Data Systems*, 109, 98-117.
- Hoffman, B. J., Bynum, B. H., Piccolo, R. F. y Sutton, A. W. (2011). Person-organization value congruence: How transformational leaders influence work group effectiveness. *Academy of Management Journal*, 54(4), 779-796.

- Hollingshead, A. B. (2001). Cognitive interdependence and convergent expectations in transactive memory. *Journal of Personality and Social Psychology*, 81, 1.080-1.089.
- Hollingshead, A. B. (1998). Communication, learning, and retrieval in transactive memory systems. *Journal of experimental social psychology*, 34(5), 423-442.
- Huang, R., Kahai, S. y Jestice, R. (2010). The contingent effects of leadership on team collaboration in virtual teams. *Computers in Human Behavior*, 26(5), 1.098-1.110.
- Jehn, K. A. (1995). A multimethod examination of the benefits and detriments of intragroup conflict. *Administrative science quarterly*, 256-282.
- Joshi, A., Lazarova, M. B. y Liao, H. (2009). Getting everyone on board: The role of inspirational leadership in geographically dispersed teams. *Organization Science*, 20(1), 240-252.
- Judge, T. A. y Piccolo, R. F. (2004). Transformational and Transactional Leadership: A Meta-Analytic Test of Their Relative Validity. *Journal of Applied Psychology*, 89(5), 755-768.
- Kanawattanachai, P. y Yoo, Y. (2007). The Impact of Knowledge Coordination on Virtual Team Performance Over Time. *MIS Quarterly*, 783-808.
- Kraut, R., Fussell, S., Lerch, F. y Espinosa, A. (2005). Coordination in Teams: Evidence from a Simulated Management Game. *School of Computer Science*, 1-59.
- Laube, D. R. y Zammuto, R. F. (2003). *Business Driven Information Technology: Answers to 100 Critical Questions for Every Manager*. Stanford: Stanford University Press.
- Lee, H. y Choi, B. (2003). Knowledge Management Enablers, Processes, and Organizational Performance: An Integrative View and Empirical Examination. *Journal of Management Information Systems*, 179-228.
- Lewis, K. (2004). Knowledge and Performance in Knowledge Worker Teams: A Longitudinal Study of Transactive Memory. *Management Science*, 1.519-1.533.
- Lewis, K. (2003). Measuring transactive memory systems in the field: scale development and validation. *Journal of Applied Psychology*, 88(4), 587-604.
- Lewis, K. y Herndon, B. (2011). Transactive memory systems: Current issues and future research directions. *Organ. Sci.*, 22(5), 1.254-1.265.
- Li, Y. H. y Huang, J. W. (2013). Exploitative and exploratory learning in transactive memory systems and project performance. *Information & Management*, 50, 304-313.
- Miller, B., Bierly, P. y Daly, P. (2007). The knowledge strategy orientation scale: Individual perceptions of firm-level phenomena. *Journal of Managerial Issues*, 19(3), 414-435.
- Miller, K. D., Choi, S. y Pentland, B. T. (2014). The role of transactive memory in the formation of organizational routines. *Strategic Organization*, 12(2), 109-133.
- Moreland, R. L. y Myaskovsky, L. (2000). Exploring the performance benefits of group training: Transactive memory or improved communication? *Organizational Behavior & Human Decision Processes*, 82(1), 117-133.
- Nederveen Pieterse, A., Van Knippenberg, D., Schiepers, M. y Stam, D. (2010). Transformational and transactional leadership and innovative behaviour: The moderating role of psychological empowerment. *Journal of Organizational Behaviour* (31), 609-623.
- Nevo, D. y Wand, Y. (2005). Organizational memory information systems: a transactive memory approach. *Decision Support Systems*, 39(4), 549-562.

- Nonaka, I. y Takeuchi, H. (1995). *The knowledge creating company: How Japanese companies create the dynamics of innovation*. New York: Oxford University Press.
- Páez, I., Rincón, A., Astudillo, M. y Bohórquez, S. (2014). Un estudio de casos sobre liderazgo transformacional y competencias directivas en el sector floricultor de Colombia. *Revista EAN*, (76), 20-43.
- Paul, J. y Klobas, J. (2008). Transactive memory systems in organizations: Implications for knowledge directories. *Decision Support Systems*, 44(2), 409-424.
- Porter, M. E. (2008). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. Simon and Schuster.
- Raisch, S. y Birkinshaw, J. (2008). Organizational ambidexterity: Antecedents, outcomes, and moderators. *Journal of Management*, 34(3), 375-409.
- Ribiere, V. M. y Sitar, A. S. (2003). Critical role of leadership in nurturing a knowledge supporting culture. *Knowledge Management Research & Practice*, 1, 39-48.
- Rosing, K., Frese, M. y Bausch, A. (2011). Explaining the heterogeneity of the leadership-innovation relationship: Ambidextrous leadership. *The Leadership Quarterly*, 22, 956-974.
- Rulke-Liang, D. y Rau, D. (2000). Investigating the encoding process of transactive memory development in group training. *Group and Organization Management*, 373-396.
- Salas, E., Burke, C. S. y Cannon-Bowers, J. A. (2000). Teamwork: emerging principles. *International Journal of Management Reviews*, 2(4), 339-356.
- Salazar, J. M. y Zarandona, X. (2007). Análisis comparativo de las implicaciones organizativas de la calidad y la gestión del conocimiento. *El comportamiento de la empresa ante entornos dinámicos: XIX Congreso anual y XV Congreso Hispano Francés de AEDEM*, (p. 36). Vitoria.
- Sambamurthy, V. y Subramani, M. (2005). Special Issue on Information Technologies and Knowledge Management. *MIS Quarterly*, 29(1), 1-7.
- Shamir, B., House, R. J. y Arthur, M. B. (1993). The motivational effects of charismatic leadership: A self-concept based theory. *Organization science*, 4(4), 577-594.
- Subramanian, M. y Youndt, M. (2005). The influence of intellectual capital on the types of innovative capabilities. *Academy of Management Journal*, 48(3), 450-463.
- Wegner, D. M. (1995). A computer network model of human transactive memory. *Social Cognition*, 13(3), 319-339.
- Wegner, D. M. (1986). Transactive memory: A contemporary analysis of the group mind. En B. Mullen y G. R. Goethals. *Theories of group behaviour* (pp. 185-208). New York: Goethal Springer-Verlag.
- Wegner, D. M., Erber, R. y Raymond, P. (1991). Transactive memory in close relationships. *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 61(6), 923-929.
- Williams, P. y Sullivan, H. (2011). Lessons in leadership for learning and knowledge management in multi-organisational settings. *The International Journal of Leadership in Public Services*, 7, 6-20.
- Zajac, S., Gregory, M. E., Bedwell, W. L., Kramer, W. S. y Salas, E. (2014). The cognitive underpinnings of adaptive team performance in ill-defined task situations: A closer look at team cognition. *Organizational Psychology Review*, 4, 49-73.

Globalización y efecto contagio: Transmisión entre mercados bursátiles

Marta Tolentino García-Abadillo

*Departamento de Análisis Económico y Finanzas.
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.
Universidad de Castilla-La Mancha*

María del Valle Fernández Moreno

*Departamento de Administración de Empresas.
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.
Universidad de Castilla-La Mancha*

Jesús Fernández Castro

*Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.
Universidad de Castilla-La Mancha*

EXTRACTO

La globalización aporta grandes ventajas a la existencia de mercados financieros, pero también presenta una serie de inconvenientes. Entre ellos destaca el hecho de que una crisis que ha surgido en un área geográfica concreta se puede contagiar a las demás, incrementando los efectos negativos de la misma. En este trabajo analizamos el efecto contagio que se produce entre distintos países al originarse una crisis económica en uno de ellos. Así, el principal objetivo de nuestro estudio es analizar sus principales causas y consecuencias, centrándonos en la crisis de las hipotecas *subprime* que se inicia en 2007 en Estados Unidos, alcanzando dimensiones imprevistas en cuanto al número de países afectados y sus devastadoras consecuencias.

Palabras clave: globalización; mercados financieros; crisis económicas; efecto contagio.

Fecha de entrada: 01-12-2017 / Fecha de aceptación: 15-01-2018

Globalization and contagion effect: Transmission between financial markets

Marta Tolentino García-Abadillo
María del Valle Fernández Moreno
Jesús Fernández Castro

ABSTRACT

Globalization brings great advantages to the existence of financial markets, but also presents a series of drawbacks. Among them, the fact that a crisis that has emerged in a specific geographical area can be contagious to others, increasing the negative effects of it. In this paper we analyze the contagion effect that occurs between different countries when an economic crisis originates in one of them. Thus, the main objective of our study is to analyze its main causes and consequences, focusing on the crisis of subprime mortgages that began in 2007 in the United States, reaching unforeseen dimensions in terms of the number of countries affected and their devastating consequences.

Keywords: globalization; financial markets; economical crisis; contagion effect.

Sumario

1. Introducción
2. Crisis financieras y efecto contagio: concepto, causas y consecuencias
 - 2.1. Crisis financieras
 - 2.1.1. La crisis de 1929
 - 2.1.1.1. Consecuencias
 - 2.1.2. La crisis de 1973-1979
 - 2.1.2.1. Antecedentes y causas
 - 2.1.2.2. Consecuencias
 - 2.1.3. La crisis de 2007-2010
 - 2.1.3.1. Antecedentes y causas
 - 2.1.3.2. Consecuencias
3. Efecto contagio
 - 3.1. Delimitación del concepto
 - 3.2. El efecto contagio hasta la actualidad
4. Análisis del efecto contagio en la crisis 2007-2010
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Webgrafía

Cómo citar este estudio:

Tolentino García-Abadillo, M., Fernández Moreno, M.^a V. y Fernández Castro, J. (2018). Globalización y efecto contagio: Transmisión entre mercados bursátiles. *RCyT. CEF*, 421, 199-224.

1. INTRODUCCIÓN

La función del mercado bursátil consiste en el establecimiento de relaciones entre ahorradores e inversores, que pretenden colocar su dinero para obtener un rendimiento, y las empresas que buscan capitales para invertir en su negocio, constituyendo una de las fuentes más importantes de financiación a largo plazo.

Las bolsas de valores impulsan el desarrollo de la economía y fortalecen el mercado de capitales en la mayoría de los países del mundo, por lo que el estudio de la interrelación entre los mercados financieros internacionales se configura como un tema de interés, no solo para los inversores, sino también para los académicos.

Asimismo, el conocimiento sobre la interrelación entre los mercados financieros puede servir de ayuda a las autoridades para controlar el «efecto contagio» entre los diversos mercados, fijando una serie de regulaciones efectivas para estabilizar el sistema financiero y los flujos de capital, ya que, debido a dicha interrelación entre los mercados bursátiles, una crisis económica en un país determinado puede dar lugar a una crisis mundial, como ha sucedido con la reciente crisis originada en 2007 por el estallido de una burbuja inmobiliaria.

Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, el principal objetivo de este trabajo es analizar el efecto contagio entre los mercados bursátiles como consecuencia de la última crisis económica mundial, la cual mantiene una serie de rasgos en común con crisis anteriores. Tratamos de demostrar que, si existe la posibilidad de anticipar los síntomas de una crisis económica, el efecto contagio se puede mitigar, llegando incluso a prevenir crisis mundiales.

El trabajo se ha estructurado en cuatro secciones. En la primera, hacemos referencia a las tres grandes crisis económicas mundiales. En la segunda, nos centramos en el concepto de *efecto contagio*, desde sus antecedentes hasta la actualidad, y analizamos el desplome sufrido por las Bolsas chinas en el verano de 2015, el mayor registrado en el país desde febrero de 2007, y que afectó no solo al mercado asiático, sino también a las Bolsas europeas y del resto del mundo.

En la tercera sección, se analiza la relación del índice *Dow Jones* con el resto de índices bursátiles con el objetivo de explorar cómo se produjo el efecto contagio en cada uno de los países por la crisis de las hipotecas *subprime* (2007-2010), y determinar la mayor o menor repercusión sufrida en las principales economías. Por último, presentamos las principales conclusiones obtenidas del análisis realizado.

2. CRISIS FINANCIERAS Y EFECTO CONTAGIO: CONCEPTO, CAUSAS Y CONSECUENCIAS

A lo largo de la historia, han tenido lugar diversas crisis financieras. Dicho término hace referencia a la situación en la que un país sufre un importante declive en su economía que está asociado fundamentalmente a problemas del sistema financiero o del sistema monetario. Las crisis financieras suponen una quiebra o hundimiento en el orden establecido de las actividades bancarias y especulativas que se dan en el sistema financiero. Esto suele ocurrir cuando los elementos financieros de las empresas, tales como acciones o bonos, o de los organismos bancarios que se encuentran en el mercado, pierden su valor, entrando así en una crisis.

Lo más complicado de controlar y contener no son las causas, sino las consecuencias que van a surgir tras dichas crisis financieras. Además de la pérdida del valor de las acciones o elementos de las empresas, afectan principalmente a nivel social, dando lugar a una pérdida de confianza en términos generales, y afectando a variables a largo plazo como son el desempleo, la subida de los tipos de interés o la inflación, entre otros.

Las crisis financieras tienen fuertes efectos negativos. Si bien algunas solo afectan a nivel nacional, otras, sin embargo, tienen efectos devastadores sobre otras economías debido a la fuerte globalización existente. A continuación, se presenta un análisis fundamentalmente descriptivo de las tres grandes crisis que han marcado la historia a nivel mundial.

2.1. CRISIS FINANCIERAS

Esta sección realiza un breve recorrido por las principales crisis financieras mundiales acaecidas desde el principio del siglo XX hasta la actualidad, detallando las causas que las originaron y sus principales consecuencias.

2.1.1. La crisis de 1929

Es la primera gran crisis del siglo XX y tiene su origen en Estados Unidos. Sus efectos sobre muchas economías fueron devastadores, tanto que se la conoce también como la gran depresión. En los años previos al inicio de esta crisis, periodo denominado los felices años 20, la aparente prosperidad principalmente motivada por el importante crecimiento industrial y la superproducción agrícola fueron las características dominantes de la economía.

Esta situación dio lugar a una burbuja financiera, cuando, hacia finales de la década de los años 20, la compra de acciones de manera desenfrenada creció en un 90%. La especulación financiera hacía ganar dinero rápidamente, siendo el valor de las acciones ficticio, ya que estaban por encima de su valor real. La gente sacaba créditos en los bancos y ponía ese mismo dinero en

bolsa, a un interés más alto de lo que pagaba. Frecuentemente, los empresarios solicitaban créditos a los bancos para comprar acciones, ya que la ganancia de las acciones era más elevada que el interés que debían pagar por los créditos bancarios, por lo tanto, los empresarios podían obtener beneficios enormes (Hernández, Moraleda y Sánchez, 2011).

En 1928 se empezaron a observar los primeros signos de desaceleración económica, pero el precio de las acciones seguía subiendo de forma desmesurada. Los inversores norteamericanos habían depositado sus ahorros en bolsa y muchos de ellos se habían endeudado por medio de créditos bancarios para adquirir acciones. Dado que gran parte de estos créditos no podían ser devueltos, los bancos se vieron obligados a acudir a la Reserva Federal de oro, que se quedó sin capital. De esta forma los bancos se endeudaron con el país; los inversores endeudados con los bancos son obligados a vender y la bolsa sufrió una importante caída. Ante esta situación se produjo el estallido de la burbuja, o *crack* del 29, el cual provocó la caída más grande del mercado de valores en la bolsa de Estados Unidos afectando esto a muchos ciudadanos y teniendo secuelas de larga duración.

El descenso continuado en el precio de las acciones durante un mes desembocó en el comienzo de la Gran Depresión en Norteamérica, un periodo prolongado de desaceleración económica que afectó a la práctica totalidad de las naciones industrializadas, y que conllevó el diseño y adopción de reformas financieras y nuevas regulaciones. La crisis del 29 ha sido, probablemente, la mayor crisis económica a la que se ha enfrentado el sistema capitalista.

2.1.1.1. Consecuencias

Las consecuencias de la crisis fueron devastadoras en muchos aspectos. Además del desastre económico, así como la quiebra de los bancos y el cierre de muchas empresas, en el aspecto social, tuvo como consecuencias el aumento del desempleo, la indigencia y un alto índice de delincuencia.

Como consecuencia del aumento del número de trabajadores en paro, creció el número de obreros afiliados a partidos y sindicatos (comunistas, socialistas e incluso anarquistas) generando de esta manera una estabilidad social precaria. Los comunistas ven en la crisis el hundimiento del sistema capitalista y arremeten en sus críticas contra el capital y el sistema, a la espera de que estalle una revolución similar a la soviética (Hernández, Moraleda y Sánchez, 2011).

Desde el punto de vista político, los países que habían defendido el liberalismo económico comienzan a adoptar medidas regulatorias para intentar paliar los efectos de la crisis. En Europa, aparecen partidos con ideas fuertemente intervencionistas que proponían establecer un control total de la economía por el Estado. La desconfianza generada por la situación económica provocó que incluso en países de tradición democrática (como Gran Bretaña, Bélgica, Francia, entre otros) surgieran partidos políticos de corte fascista, encontrándose los más radicales en Alemania e Italia.

2.1.2. La crisis de 1973-1979

2.1.2.1. Antecedentes y causas

Tras el fin de la Segunda Guerra Mundial, los estados occidentales tuvieron una gran industrialización provocando un aumento del consumo de combustible. La llegada de la guerra fría produjo la creación del Estado de Israel. Este, situado en Oriente Próximo, provocó uno de los conflictos que continúan en la actualidad, el conflicto árabe-israelí, que ha desembocado en numerosas guerras, entre las que destaca la de Yom Kippur.

La crisis económica de los años setenta debilitó el crecimiento económico y el sistema de bienestar que surgió en la posguerra. Se conoce como la primera crisis del petróleo y dio comienzo el día 23 de agosto de 1973, debido a la decisión de la OPEP (Organización de Países Árabes Exportadores de Petróleo), además de Egipto, Siria y Túnez, de no exportar más petróleo a los países que habían apoyado a Israel durante la guerra del Yom Kippur, que enfrentaba a Israel con Siria y Egipto (Abellán, 2015). Esta medida incluía a Estados Unidos y sus aliados de Europa Occidental.

En la guerra del Yom Kippur, Israel ganó al conjunto de países árabes y provocó que estos países que poseen las mayores reservas petrolíferas del mundo se pusiesen de acuerdo en un aumento del precio del crudo, elevando así los niveles de inflación.

2.1.2.2. Consecuencias

En 1973, debido a la inflación, se genera una gran incertidumbre en las economías dependientes del crudo, que tuvo como principales consecuencias una disminución del capital de inversión de las empresas, así como una reducción en el crecimiento del producto nacional bruto y un aumento del nivel de desempleo.

En 1979, un segundo incremento del precio del petróleo provocó una gran cantidad de efectos negativos para las economías, como la caída de la demanda por el recorte de los incentivos provenientes del gasto público, la disminución del consumo debido a la falta de incrementos salariales, el estancamiento de las inversiones (en algunos sectores hubo exceso de producción) y de las exportaciones.

Así, el aumento del precio del petróleo tuvo como consecuencia un fuerte efecto inflacionista y una reducción de la actividad económica de los países afectados, los cuales se vieron obligados a adoptar fuertes medidas regulatorias para reducir y frenar su dependencia exterior.

A nivel mundial, se incrementaron considerablemente los costes de producción, generando un fuerte déficit en las balanzas comerciales de los países importadores de productos energéticos, estancamiento del crecimiento del comercio mundial, aumento del subsidio a los desempleados y un gran déficit del sector público en muchos países, motivado principalmente por la concesión de subvenciones a empresas para que sustituyesen el petróleo por fuentes de energías alternativas.

2.1.3. La crisis de 2007-2010

2.1.3.1. Antecedentes y causas

El origen de la crisis financiera de 2007 tiene lugar en Estados Unidos y se produce como consecuencia del estallido de la burbuja inmobiliaria en el año 2006, que dio lugar al inicio en octubre de 2007 de la llamada crisis de las hipotecas *subprime*.

Los efectos negativos de esta crisis comenzaron a manifestarse de manera intensa desde principios de 2008, contagiándose primero al sistema financiero estadounidense, y pasando después al internacional, teniendo como consecuencia una profunda crisis de liquidez y causando, indirectamente, otros fenómenos económicos, como una crisis alimentaria global, diferentes derrumbes bursátiles (destacando principalmente los ocurridos en enero de 2008 y en octubre del mismo año) y, en conjunto, una crisis económica a escala internacional (Hernández y otros, 2011).

Las hipotecas *subprime*, como se denominaban en Estados Unidos, eran préstamos hipotecarios, destinados principalmente para la adquisición de una vivienda, que se habían comercializado principalmente a clientes con escasa solvencia, por lo que el nivel de riesgo de impago era mayor al de otros préstamos. Si bien es cierto que el tipo de interés de estos productos era más alto que en los préstamos personales, al igual que sucedía con las comisiones bancarias, tuvieron una gran aceptación. Aun así, los bancos norteamericanos tenían impuesto, por parte de la Reserva Federal, un límite a la concesión de este tipo de préstamos. Dado que la deuda puede ser objeto de comercialización mediante el proceso de titulación del crédito, las hipotecas *subprime* podían ser retiradas del activo del balance de la entidad concesionaria, siendo transferidas a fondos de inversión o planes de pensiones.

El problema surge cuando el inversor, particular o institucional, desconoce el verdadero riesgo asumido, de lo cual fueron responsables, en gran medida, las principales agencias de calificación crediticia¹ o de *rating*, que otorgaron calificaciones que indicaban un riesgo muy inferior para los activos hipotecarios del que realmente tenían.

La crisis hipotecaria de 2007 se desató en el momento en que los inversores percibieron señales de alarma. Los tipos de interés sufrieron un aumento progresivo por parte de la Reserva Federal por lo que las cuotas de esta clase de créditos aumentaron, llevando al incremento de la morosidad y el nivel de ejecuciones hipotecarias, y no solo en las hipotecas de alto riesgo.

Grandes instituciones bancarias e importantes fondos de inversión tenían comprometidos sus activos en hipotecas de alto riesgo, lo que provocó una importantísima contracción del crédito² y una elevada inestabilidad de los precios de las acciones en las principales bolsas del mundo, lo que generó gran desconfianza, e incluso pánico inversionista, que tuvo como consecuencia una repentina caída de las bolsas de valores.

¹ Standar&Poors, Moody's y Fitch.

² Fenómeno conocido técnicamente como *credit crunch*.

De esta forma, muchos de estos bancos no pudieron afrontar sus deudas porque muchos de sus activos se fueron devaluando, dado que estaban vinculados a hipotecas sobre inmuebles que habían perdido gran parte de su valor y que, en la mayoría de los casos, eran incobrables.

Y en esa compleja trama financiera, el efecto dominó empezó a arrastrar a la quiebra a muchas entidades relacionadas de algún modo con estos instrumentos financieros apoyados en una frágil burbuja (Hernández y otros, 2011).

2.1.3.2. Consecuencias

Existe una extensa literatura que trata de analizar las principales consecuencias de la crisis de las hipotecas *subprime*. Resumiendo, podemos resaltar el hecho de que, debido a la gran magnitud del mercado inmobiliario y del enorme tamaño del *shadow banking system*³ y los instrumentos financieros «tóxicos» que difunde, la crisis inmobiliaria y financiera tuvo un enorme impacto en el conjunto de la economía internacional, que inundó los balances empresariales del mundo con activos incobrables o de calidad completamente incierta. La caída primero del mercado hipotecario y, posteriormente, del bancario y la bolsa de valores conllevó la contracción del crédito interbancario y comercial que alimenta a corto plazo el funcionamiento cotidiano de la economía. A esto le siguieron las primeras manifestaciones de caída del consumo, la producción y el empleo, por lo que las autoridades de numerosas economías decidieron poner en marcha planes de rescate para el salvamento de la banca, las grandes empresas productivas y los individuos y familias que se vieron afectados (Dabat, 2009).

3. EFECTO CONTAGIO

El término *contagio* hace referencia, desde una perspectiva económica, a las situaciones en las que ocurren desequilibrios financieros, de balanzas de pagos, actividades productivas, es decir, a desplomes en mercados financieros originados en un país o área determinada, que repercuten de forma significativa a otras economías, que en principio no parecían presentar esos mismos problemas, o al menos, no tan graves. Además, el término *contagio* atribuye toda la responsabilidad de cualquier desequilibrio que se produce en la economía al exterior. Todos los problemas económicos son atribuibles a perturbaciones exteriores, de las que las autoridades domésticas no se consideran responsables, y no son atribuibles a disfunciones internas o a políticas mal diseñadas en el propio país. Para solucionar el problema se insiste en que han de ser los organismos internacionales quienes se encarguen de diseñar y aplicar soluciones efectivas al problema, y no los organismos o gobiernos de los países contagiados. En conclusión, las reacciones que acompañan a los procesos de *contagio* económico y financiero suelen ser la atribución de responsabilidad a países y gobiernos extranjeros, la apelación a instituciones supranacionales y la insistencia en reclamar ajustes en el exterior. Todo ello hace que el término de contagio tenga una carga negativa (Toribio, 2012).

³ Concepto referido al conjunto de entidades financieras, infraestructura y prácticas que sustentan operaciones financieras que ocurren fuera del alcance de las entidades de regulación.

El término *contagio* se incorporó al debate económico general recientemente, apareciendo por primera vez en una publicación en 1997, si bien es cierto que, anterior a la utilización de este término, se habían venido analizando interacciones e influencias mutuas entre las distintas economías del mundo. Así, entre 1994 y 1995, México sufre una crisis económica de graves consecuencias debido principalmente a un elevado déficit exterior del país, lo que provocó una intensa devaluación de la moneda nacional, el peso, provocando importantes salidas de capitales, tanto domésticos como extranjeros. Pero, además, los inversores actuaron de la misma manera en otras economías de Latinoamérica (en especial la argentina), si bien estas no presentaban los mismos problemas que se habían observado en el caso mexicano. Esto dio lugar a salidas inesperadas de capital y problemas económicos y financieros en los países afectados.

Estos acontecimientos dieron lugar a una expresión periodística que se utilizó para describir aquel fenómeno en su época, el «efecto tequila», que denominaba la extensión colateral de la crisis mexicana a otros países, pero en ámbitos académicos no llegó a provocar una preocupación inmediata el análisis del proceso.

Cuatro años más tarde, en 1999, se utilizó la expresión de «efecto caipiriña» para denominar la crisis financiera de Brasil, cuyo origen y efectos fueron similares a los de la mexicana. Sin embargo, esta expresión, referida a la bebida brasileña, no llegó a alcanzar la popularidad del licor mexicano puesto que dos años atrás, en 1997, los analistas económicos habían ya encontrado otra expresión «contagio económico y financiero», que se aplicó a las crisis en cadena que se manifestaron a lo largo de Asia Oriental. Este fenómeno motivó la elaboración de una gran cantidad de estudios y publicaciones sobre la materia, centrándose además en el centro de la discusión política.

3.1. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO

En 1996, los mercados financieros internacionales comenzaron a mostrar los primeros síntomas de inquietud respecto al desequilibrio exterior de Tailandia, país cuya economía venía atrayendo fuertes inversiones extranjeras, como prototipo e icono de las ventajas asociadas a las economías emergentes. En julio de 1997, motivado por persistentes salidas de capital, el gobierno tailandés se vio obligado a apelar al FMI (Fondo Monetario Internacional) en busca de soporte financiero. Esto produjo una devaluación de la moneda oficial de Tailandia, el bath, y un severo ajuste de la demanda interna.

Pero los efectos de esta situación trascendieron las fronteras del país asiático. En Hong Kong, China, las autoridades monetarias venían aplicando un esquema de *currency board* o caja de conversión⁴ similar al vigente en Argentina y otros países, y unos meses posteriores a la devaluación del bath se produjeron tensiones sobre el dólar. Además, en Corea se manifestó de forma inesperada una situación prácticamente idéntica a la de Tailandia, con salidas de capitales y devaluación

⁴ Régimen cambiario basado en un compromiso legislativo por el cual se cambia la moneda nacional por una extranjera específica a un tipo de cambio determinado.

del wong, su moneda oficial, en octubre de 1997. Esto se tradujo como un colapso económico que se extendió rápidamente a Indonesia, Malasia y Filipinas, con una gran velocidad e intensidad que no permitió dejar tiempo para reaccionar a los gobiernos ni a los organismos internacionales.

En agosto de 1998 el gobierno ruso declaró que era imposible pagar su deuda externa a corto plazo, a lo que se le añadía el nuevo elemento de las crisis asiáticas, amenazando la propia arquitectura del sistema financiero internacional, hasta el punto de que se quebraron varios megafondos, entre ellos, el Long Term Capital, fondo de inversión libre de carácter especulativo con sede en Greenwich, Connecticut, Estados Unidos, que era considerado como el buque insignia de la inversión colectiva en Wall Street.

Debido a esto comenzó a identificarse y a utilizarse el fenómeno de «efecto contagio» que cruzó el océano y se manifestó de forma inmediata en México y Brasil. En enero de 1999, este último país tuvo que devaluar el real, moneda nacional brasileña, y llevar a cabo una serie de ajustes domésticos para evitar el colapso de sus finanzas. Todo esto afectó a la economía de Argentina, que no pudo evitar una profunda crisis que estalló dos años después. Y tras estos acontecimientos, también Turquía se ve sumida en una importante crisis en el año 2001.

La interrelación entre crisis económicas y financieras surgidas en diferentes economías despertó el interés tanto en instancias políticas como en círculos académicos. El término *contagio* comenzó a generalizarse para definir este fenómeno, siendo tratado en profundidad por Edwards (1999), quien sostenía que los fenómenos descritos no ofrecían un patrón único que pudiera explicar de forma definitiva el proceso de contagio. En algunos casos, las interrelaciones parecían claras, como por ejemplo en la crisis argentina tras el desplome económico de Brasil y México, o los efectos sobre Hong Kong tras la crisis en Tailandia. Sin embargo, en otros casos la reacción fue sorprendente y caótica. Por ejemplo, el caso de México, que inexplicablemente sufrió los efectos del lejano colapso de la deuda rusa, y sin embargo, apenas le afectó la crisis de Brasil cuando geográficamente se encuentra en la misma área. Por otra parte, en el caso de Rusia, se vio gravemente afectada por los acontecimientos de las economías asiáticas, y se extendió posteriormente su impacto en la zona latinoamericana, con la que no mantiene relaciones especiales.

Debido a la intensidad de estos fenómenos en cadena se exigía realizar un estudio riguroso que pudiese permitir afrontar en el futuro situaciones del mismo grado, ya que la proximidad geográfica y las afinidades estructurales no podían explicar esto. De esta forma, creció un interés académico por los fenómenos de *contagio* en el sentido económico y financiero, surgiendo una extensa literatura que decenas de artículos y publicaciones que trataban de profundizar en la naturaleza, causa y características de este fenómeno, además para evitar sus efectos negativos, para explorar nuevas medidas de política económica capaces de minimizar el impacto de este fenómeno.

Una vez que se ha comentado cómo surgió el concepto de *efecto contagio*, hay que definir qué es exactamente esto. No existe una única opinión académica en torno a este concepto, cuando se aplica a fenómenos económicos. El Banco Mundial propone algunas de las definiciones, y en la mayoría de las publicaciones las toman como punto de partida, sobre todo aquella que obedece más fielmente al propósito del estudio que se realice.

El Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRD), una de las cinco instituciones que integran el Grupo del Banco Mundial, ofrece, según la mayor o menor amplitud que se pretenda dar, tres definiciones distintas del término *contagio*:

- En primer lugar se tiene la definición más amplia (que actualmente está prácticamente abandonada), el *efecto contagio* es cualquier transmisión de fenómenos económicos de un país a otro, incluyendo los efectos normales de desbordamiento. Aunque el término se utiliza con frecuencia en periodo de crisis, se puede utilizar tanto en épocas de bonanza económica como en aquellas de dificultad y desequilibrio.
- Por otro lado, como definición restrictiva y completamente en el extremo opuesto, se limita el término de *efecto contagio* al incremento de correlaciones económicas entre países durante periodos de crisis, en relación con los tiempos moderados que existen.
- El Banco Internacional como definición intermedia y más operativa considera *contagio* a cualquier transmisión de perturbaciones económicas de un país a otro, más allá de las atribuibles a vínculos fundamentales entre ellos. En este sentido, el Banco Mundial considera tres tipos de vínculos fundamentales:
 - Vínculos financieros: cuando dos o más economías se conectan a través del mercado de capitales, debido en gran medida a la globalización financiera, que ha multiplicado este tipo de interrelaciones entre los países.
 - Vínculos reales: cuando proceden de relaciones ordinarias asociadas a transacciones internacionales. Así, cuando un país se ve afectado por depreciaciones de su moneda (independientemente del problema que lo ocasionó), al comercializar con otros países o competir en los mercados exteriores, puede provocar una alteración de la posición competitiva de los otros países generando una serie de devaluaciones destinadas a restablecer el equilibrio cambiario. También pueden producirse fenómenos similares que se deriven de los vínculos asociados a los flujos de inversión directa extranjera.
 - Vínculos políticos: proceden de acuerdos especiales entre países. El Banco Internacional habla sobre la posibilidad de que existan asociaciones de países con acuerdos cambiarios, por lo que cualquier perturbación de depreciación en uno de ellos conllevaría la devaluación en todos los demás. De esta forma, aunque la crisis se iniciase en uno de ellos, podría transmitirse a todos los demás.

Todo lo anterior son eventos explicados por la teoría económica convencional, aceptando que la transmisión de perturbaciones y desequilibrios (cambiarios, económicos o financieros) a través de los diferentes vínculos fundamentales no se consideran extraordinarios, sino una extensión normal de las coyunturas de las fronteras políticas. Por todo ello, lo que se requiere es saber cuándo se puede empezar a hablar del *efecto contagio* por análisis propios y modelos diferentes a los convencionales, y en qué medida esto puede agrandar las fronteras del conocimiento económico.

Edwards (2000) restringe la expresión de «contagio económico» a las situaciones en las que la extensión e intensidad con que se transmite una perturbación, ya sea real o financiera, excede de cuanto era esperable, es decir, cuando se producen estas situaciones superan las expectativas que se tenían. Por lo que el efecto contagio es algo atípico, que supera todo lo que puede ser razonadamente esperado por los componentes en los mercados financieros.

3.2. EL EFECTO CONTAGIO HASTA LA ACTUALIDAD

Una vez se ha identificado el concepto de contagio como un elemento decisivo respecto a extensiones y desbordamientos explicados por los vínculos fundamentales, hay que justificar su aparición, con el fin de tratar de entender a qué se debe que actualmente esté creciendo con tanta intensidad y tenga tanta frecuencia. Parece obvio que todo esto se debe al proceso de globalización e internacionalización económica y financiera que ha provocado un incremento en la relación de la mayoría de países y mercados, facilitando los canales de transmisión entre ellos, más allá de lo que se podría considerar como conexiones ordinarias.

Con respecto a los mercados de capitales, y en particular, en la actuación de los inversores institucionales, lo anterior es completamente cierto, ya que la capacidad para movilizar en tiempo real las masas de liquidez sitúa a las actitudes, reacciones y motivaciones de estos gestores en el centro del estudio del *efecto contagio*. En ciertas ocasiones esto se analiza a través de modelos de comportamiento en términos de racionalidad económica aunque también se recurre a campos científicos más inciertos, como pueden ser los relacionados con el análisis de las masas humanas o con la psicología de grupos.

Años atrás se observó un intento de vincular los enfoques económicos y psicológicos en relación con otros problemas sociales, y actualmente en la literatura se están aplicando ambos enfoques a la práctica. El propio Banco Mundial atribuye a los fenómenos de contagio un papel básico a la psicología de los inversores y sobre todo en el llamado «comportamiento de rebaño». A pesar de esto, el Banco aclara que en ocasiones no siempre parece desprovisto de coherencia intelectual, es decir, no resulta siempre irracional. Existen diversos mecanismos para explicar el comportamiento de rebaño que tienen los inversores internacionales destacando, sobre todo, la asimetría de información que es esencial en las reacciones de los mercados. Los inversores no están siempre dispuestos a asumir el coste de la información para acceder a ella, y esta, obviamente, nunca es gratis. Por ello lo que intentan hacer es inferir el comportamiento que puedan tener los precios de los activos, simplemente basándose en las reacciones que observan en el resto de mercados. Los inversores que no tienen suficiente información prefieren seguir de esta manera a aquellos que conocen bien la situación. Esto es lo que provoca que los mercados tiendan a moverse al unísono. Además, los inversores, cuando observan una crisis en uno o más mercados exteriores, prefieren arriesgarse a invertir fuera de sus fronteras sin necesidad de incurrir en el coste de información respecto a ellas.

A modo de ejemplo, estas reacciones pueden explicar que los cambios bruscos en el precio de los activos de Tailandia en 1997 se interpretaran como una fuente válida de información respec-

to a los precios futuros en Brasil, México o Rusia. Este tipo de reacciones son completamente de rebaño, y aunque son explicables llegan a generar pánicos o fenómenos de exuberancia irracional.

Los países que poseen fundamentos relativamente racionales pueden llegar a terminar sufriendo crisis bancarias y/o de balanza de pagos dentro de un mundo con múltiples desequilibrios. El Banco Mundial identifica una clara discrepancia entre el coste marginal privado y el coste social en los fenómenos de *efecto contagio*. Siendo esto cierto, se puede deducir que dicha discrepancia tenderá a eliminarse si se hace todo lo posible por reducir el precio de la información. Los elementos clave para poder suavizar los fenómenos de contagio son el conocimiento y la transparencia. Obviamente los comportamientos de rebaño no son la única explicación de los fenómenos de *efecto contagio*. Así, existen diferentes analistas que destacan diversas causas posibles y canales de transmisión. En este sentido, una de las hipótesis que merece especial atención es la planteada por Kannan y Köhler-Geib (2009), que analizaron el *efecto de contagio* que afectó de manera intensa, no solo a países que se encontraban en zonas geográficamente cercanas, sino a economías más lejanas y estructuralmente desvinculadas de estas. Todo ello, haciendo referencia a algunas crisis registradas en mercados emergentes (como fue el caso de México en 1994, Tailandia en 1997 y Rusia en 1998).

En contra de lo anterior, otras crisis del mismo periodo, como las ocurridas en Brasil en 1999, en Turquía en el año 2001 y en Argentina en 2002, prácticamente no tuvieron repercusión más allá de sus respectivas fronteras nacionales siendo calificadas de fenómenos exclusivamente locales.

Entonces la cuestión reside en analizar los motivos por los que algunas crisis presentan fuertes efectos de contagio y otras, estando el mismo momento histórico, apenas se desarrollan, y con esto determinar cuáles son los principales factores que provocan impactos tan diversos. Kannan y Köhler-Geib (2009) argumentan que la intensidad y la aparición de los contagios está vinculada con el grado en que las crisis pueden ser anticipadas, ya que esto determina a su vez el grado de incertidumbre que experimentan los inversores. De esta forma, las crisis económicas y financieras que no puedan ser anticipadas dan lugar a que los inversores duden de la eficacia que tienen sobre la información disponible, y de su capacidad propia para predecir acontecimientos económicos. Obviamente esto tiene efectos negativos, ya que aumenta la incertidumbre y modifica las actitudes que tienen los inversores frente a los mercados, incrementando la probabilidad que puedan surgir crisis en otras economías. Sin embargo, cuando la crisis inicialmente es prevista y anticipada, no se produce contagio, porque los inversores no extienden el fenómeno a otros países distintos y se pueden reafirmar en su capacidad de discriminar entre los diversos mercados.

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede interpretar que las crisis de México (1994), Tailandia (1997) y Rusia (1998) fueron acontecimientos inesperados, por lo que sorprendieron a los mercados. A diferencia de las crisis de Brasil (1999), Turquía (2001) y Argentina (2002) que fueron anticipadas por todos los analistas, y que en lo único sobre lo que presentaban discrepancias era la fecha exacta en la que estallarían. Por tratarse de fenómenos no anticipados, las primeras crisis se extendieron violentamente hacia otros mercados lejanos y pasaron a la historia económica como provocadoras de *contagio*. Pero las segundas, que fueron previstas, tenían limitados los impactos exteriores a simples vínculos fundamentales, por lo que no pudieron dar lugar a este tipo de efecto y no se han registrado históricamente como crisis que contagiaron a otros países.

Se puede concluir, por tanto, que el determinante en la generación de *efectos de contagio* es la naturaleza de las crisis iniciales, es decir, el grado de posibilidad de anticipación. Por lo que como un elemento fundamental para la prevención de los efectos económicos y financieros perversos es esencial poner de manifiesto la necesidad de transparencia y el progreso de los modelos predictivos. A esto hay que añadirle la construcción de mecanismos financieros internacionales que deben actuar con agilidad para prevenir los posibles contagios, una vez que se ha declarado cualquier crisis y, a su vez, aplicar esquemas de condicionalidad que traten de acortar la duración temporal del fenómeno y puedan volver a establecer la confianza de los mercados.

Los problemas de contagio en la economía global carecen de elementos intelectuales y de fundamentos teóricos novedosos desde hace años. Debido a los acontecimientos asociados a la crisis inmobiliaria de 2007 y al colapso financiero que se propagó de forma inmediata, con un intenso efecto contagio en prácticamente todas las economías, se confirmaron las categorías conceptuales que se habían desarrollado años anteriores. Sí es verdad que la crisis inmobiliaria había sido anticipada por la gran mayoría de los analistas económicos, que estaban advirtiendo sobre los tipos reales de interés negativos que llevaban un largo periodo y que estimularon los excesos de apalancamiento financiero. Además, había alertas sobre fuertes movimientos especulativos del sector inmobiliario e incrementos exagerados de los precios de dicho sector.

Todo esto apuntaba a una auténtica burbuja inmobiliaria, con un final que se anunciaba inmediatamente. Desde luego, no era la primera vez que se registraba una burbuja inmobiliaria en algunos países. No se hubiesen producido grandes fenómenos de contagio en la economía internacional, si el episodio se hubiese limitado exclusivamente al colapso de la burbuja. Así, el clásico multiplicador keynesiano tuvo un papel determinante en la economía de diversos países como Estados Unidos, Gran Bretaña, España y otros, ya que todas ellas sufrieron una fuerte recesión.

Existía una gran probabilidad de que el déficit presupuestario de los países afectados aumentase, que los bancos prestamistas registrasen niveles muy elevados de morosidad y que el dólar se viese sometido a presiones de depreciación, respecto a las monedas de los países que no habían sido víctimas de las burbujas inmobiliarias internas. Varias economías notarían los efectos contractivos debido al gran peso del PIB norteamericano en la economía mundial, pero la extensión global entraría dentro de los efectos esperados, transmitiéndose dichos efectos a través de los cauces cambiarios, comerciales y financieros, entre otros. Así, inicialmente se abordó todo como perfectamente previsible, es decir, los modelos convencionales aplicados a la economía abierta habrían sido suficientes para valorar el fenómeno, diseñar eficazmente las políticas económicas destinadas a limitar la extensión del problema, comprender adecuadamente su naturaleza y ayudar a suavizar los costes sociales.

Pero el problema inmobiliario se convirtió en crisis mundial con efectos mucho peores a los que se esperaban inicialmente, es decir, lo que parecía un simple desbordamiento de la crisis norteamericana se transformó en un auténtico contagio global, por lo que tuvo un factor sorpresa. Pero este efecto no vino generado por el sector inmobiliario, ya que eso era esperado, sino por el colapso que hubo del sistema bancario y financiero configurado en años anteriores, que no mostró la solidez y estabilidad esperada. Es decir, el colapso financiero no tenía precedentes, fue algo inesperado.

En este sentido, los bancos decidieron extraer de sus balances gran cantidad de activos arriesgados, mediante intensos y rápidos programas de titulización hipotecaria, y esto fue principalmente lo que provocó que la crisis *subprime* de 2007 fuese diferente a otros desplomes inmobiliarios. Los bonos que se emitieron en el mercado fueron posteriormente fraccionados, incorporando nuevos productos estructurados, en los que se mezclaban los riesgos propios de la actividad crediticia directa con los procedentes de derivados financieros, destacando especialmente los denominados «*credit default swaps*»⁵. La imposibilidad de valorar el auténtico riesgo que llevaba incorporado cada título, junto con el desconcierto que esta sofisticada combinación de incertidumbre produjo, conllevó una paralización total de los mercados de capitales y las transacciones interbancarias.

En el otoño de 2008, justo un año después del reconocimiento de la crisis inmobiliaria, se produjo el efecto sorpresa cuando quebró Lehman Brothers (compañía global de servicios financieros en Estados Unidos). Después de esto, se comienza a hablar de la gran intensidad del *efecto contagio*, puesto que se había anticipado la crisis inmobiliaria, pero no la financiera. Según Kannan y Köhler-Geib (2009), la sorpresa financiera dentro de la crisis *subprime* provocó la desconfianza de la propia capacidad de los analistas para valorar riesgos. Los inversores comenzaron a disminuir sus colocaciones en cualquier ámbito de la economía mundial y elevaron al máximo su grado de incertidumbre.

Como conclusión, podemos afirmar que la naturaleza de las crisis, esto es, si se trata de hechos anticipados o no, es la mejor confirmación que se ha encontrado para determinar la aparición del *efecto contagio*, como un fenómeno diferenciado de cualquier desbordamiento normal. A esto se le añade, desde finales de 2008, la amplitud y la rapidez que han tenido las transacciones, sobre todo financieras, para explicar la velocidad especial en la transmisión del contagio.

4. ANÁLISIS DEL EFECTO CONTAGIO EN LA CRISIS 2007-2010

Como se ha mencionado anteriormente, existen tres grandes crisis a nivel mundial que se produjeron en un determinado país y se contagiaron al resto de países. Además, también se ha visto la clave para poder definir un *efecto contagio* y es que, a pesar de que no existen muchos trabajos o estudios sobre este término, se ha llegado a concluir que el efecto contagio tiene lugar principalmente cuando no se pueden anticipar los fenómenos que se producen en una crisis económica. Con todo lo anterior, el análisis realizado trata de estudiar cómo se originó el efecto contagio en la crisis ocurrida en el periodo 2007-2010, es decir, la crisis de las hipotecas *subprime*, ya que se trata de la más reciente y la de mayores consecuencias de las conocidas hasta la actualidad.

La crisis financiera se originó en Estados Unidos y se desató debido al estallido de la burbuja inmobiliaria. Sus efectos comenzaron a reflejarse en el índice bursátil Dow Jones, que contagió rápidamente todo el sistema financiero estadounidense. Y después, se propagó al resto de

⁵ Los *credit default swaps* o permutas de incumplimiento crediticio son productos financieros que consisten en una operación financiera de cobertura de riesgos

países, creando una profunda crisis de liquidez a nivel mundial y diferentes derrumbes bursátiles, es decir, una crisis económica a escala internacional.

Así, para el análisis realizado, utilizamos el índice bursátil Dow Jones como variable explicativa. Con esta variable, a partir de un modelo de regresión, se trata de indagar en la intensidad de la relación entre los índices bursátiles de distintas economías con respecto al primero. De esta forma, los índices seleccionados son los más representativos de las bolsas de los países en los que la crisis tuvo mayores consecuencias: el Ibex 35 (España), Nasdaq 100 (EE. UU.), FTSE 100 (Reino Unido), Dax 30 (Alemania), Cac 40 (Francia) y Nikkei 225 (Japón). Los datos de las cotizaciones de los índices se encuentran en el periodo comprendido entre 2007 y 2010 y se han extraído de Invertia. Una vez que se han obtenido las cotizaciones de cada uno de los índices, se comprueba que el número de datos no coincide para todos los índices, por lo que se ajusta la muestra para que todos los índices el periodo 2007-2010, tengan la misma fecha y el mismo número de cotizaciones correspondientes a las mismas fechas, quedando como resultado final un total de 902 observaciones para cada uno de ellos. A continuación se muestra un cuadro resumen del total de datos iniciales que aparecieron en cada uno de los índices que se van a analizar.

Tabla 1. Número de observaciones iniciales para cada índice bursátil analizado

Índice	Número de datos iniciales
Dow Jones	1010
Nasdaq 100	1007
FTSE 100	1009
Dax 30	1000
Cac 40	1172
Ibex 35	1017
Nikkei 225	960

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de Invertia.

Una vez depurados los datos necesarios para el estudio propuesto, se utiliza el programa Eviews para realizar el análisis econométrico. A continuación se presentan los resultados obtenidos para los distintos modelos planteados.

1. Relación del índice Nasdaq 100 con Dow Jones

En este caso, a pesar de que se encuentran en el mismo país (EE. UU.), son índices independientes ya que las empresas que cotizan en Nasdaq 100 son tecnológicas. El modelo planteado es el siguiente:

$$\text{Nasdaq_100} = C + \text{Dow_Jones} \cdot X \tag{1}$$

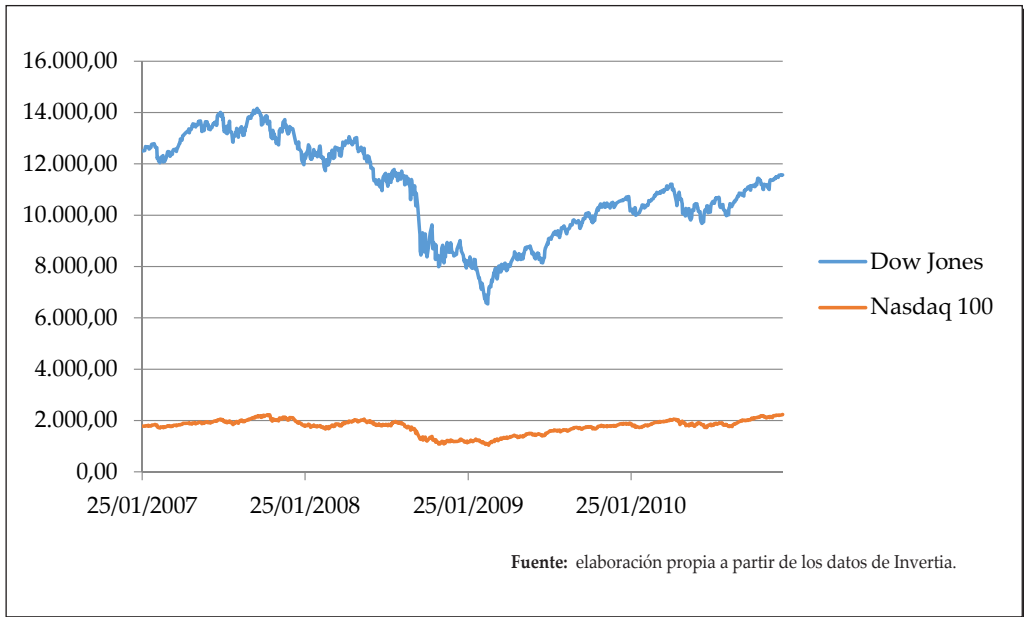
Los resultados obtenidos se muestran en la tabla 2:

Tabla 2. Resultados del modelo planteado en la ecuación (1)

Nasdaq_100	Coefficientes (β)	t-Statistic	R ² ajustado
C	396.0537	5.700037	0.6600094
Dow_Jones	0.124866	19.97767	

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de Invertia.

Gráfico 1. Evolución del índice Nasdaq en comparación con el Dow Jones (2007-2010)



A partir de los resultados mostrados en la tabla 2 y el gráfico 1 se puede observar como la caída de las cotizaciones del Dow Jones fue más intensa que la que se produjo en el índice Nasdaq 100. Si bien este último también fue afectado por la crisis *subprime*, lo hizo en menor medida. Esto se debe principalmente a que, aunque los dos índices se encuentran en Estados Unidos y a ambos le afectó la crisis, las empresas del sector inmobiliario y las del sector financiero cotizan en el Dow Jones, que fueron los sectores más afectados.

2. Relación del índice FTSE 100 con el Dow Jones

Siguiendo todos los pasos anteriores, y a partir del modelo

$$FTSE_100 = C + Dow_Jones \cdot X$$

se analiza el índice FTSE 100, y se obtienen los siguientes resultados:

FTSE_100	Coefficientes (β)	t-Statistic	R ² ajustado
C	737.0759	9.730349	0.950800
Dow_Jones	0.428945	62.94973	

Fuente: elaboración propia.

En este caso, el coeficiente de Dow Jones es mayor, por lo que el incremento en las cotizaciones de este tienen una variación más importante que en el caso del índice de Nasdaq. Además tiene un coeficiente de determinación corregido del 95%, por lo que se puede expresar que el índice inglés depende o está influenciando en gran medida por el de Estados Unidos. A continuación se añade un gráfico mostrando la evolución de las cotizaciones:



Con el gráfico se puede mostrar como la evolución del índice de Reino Unido sigue la misma trayectoria que la de Estados Unidos, aunque con menos diferencia y caídas tan profundas. Las subidas y bajadas son menos pronunciadas, pero se puede reflejar cómo afectó la crisis de las hipotecas a Reino Unido, contagiándose los mercados financieros y obteniendo un desplome económico.

3. Relación del índice Dax 30 con Dow Jones

Se realiza el análisis del índice de Dax 30 mediante la variable explicativa Dow Jones en la siguiente regresión:

$$DAX_{30} = C + Dow_Jones \cdot X$$

DAX_30	Coefficientes (β)	t-Statistic	R ² ajustado
C	-123.4612	-1.286204	0.956384
Dow_Jones	0.577951	66.88194	

Fuente: elaboración propia.

En el caso del índice de Alemania, se destaca que el coeficiente de Dow Jones supera media unidad, y tiene un coeficiente de determinación del 95%. Los datos obtenidos son similares a los del caso de Reino Unido, aunque en este caso el coeficiente de C es negativo, es decir, tiene una relación inversamente proporcional. Una vez que se han analizado los datos de Eviews, se muestra el siguiente gráfico:



La evolución del índice alemán muestra una trayectoria similar a la de Estados Unidos, con caídas y subidas algo más marcadas que en el caso inglés. En este caso, se destaca una principal caída entre septiembre y octubre de 2008 prácticamente al mismo tiempo que en Estados Unidos. Muestra un claro efecto contagio en el índice de Dax 30 causado por Dow Jones, y una recuperación a finales de 2010.

4. Relación del índice Cac 40 con Dow Jones

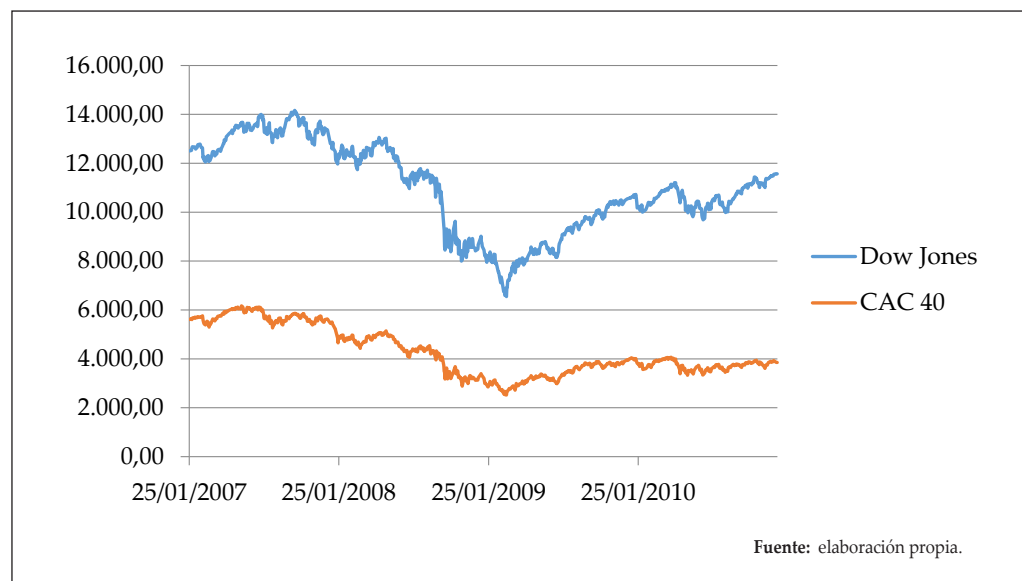
Obteniendo los datos de las cotizaciones del índice Cac 40, como se mencionó anteriormente, junto con las cotizaciones de Dow Jones, se realiza la siguiente regresión, que da lugar a una serie de resultados:

$$\text{CAC_40} = C + \text{Dow_Jones} \cdot X$$

CAC_40	Coefficientes (β)	t-Statistic	R ² ajustado
C	-1353.670	-10.04662	0.897232
Dow_Jones	0.512906	42.31761	

Fuente: elaboración propia.

El índice francés tiene un coeficiente de determinación del casi 90%, a pesar de que se utiliza para explicar que la variable del índice Cac 40 está explicada por Dow Jones en gran medida, el resultado es inferior a los índices alemanes e ingleses. Además, también se destaca el coeficiente de Dow Jones como más bajo y un coeficiente C negativo. Para apoyar estos resultados, se realiza una gráfica con las cotizaciones de estos índices:



Efectivamente como se han visto en los datos de Eviews, las cotizaciones de Cac 40 siguen una evolución similar a la de Dow Jones, pero con variaciones menos significativas. Con esto, se comprueba que los picos que se producen en las bajadas o subidas de las cotizaciones estadounidenses aparecen en menor medida en las cotizaciones francesas, afectando en menor medida la gran crisis económica.

5. Relación del índice Ibox 35 con Dow Jones

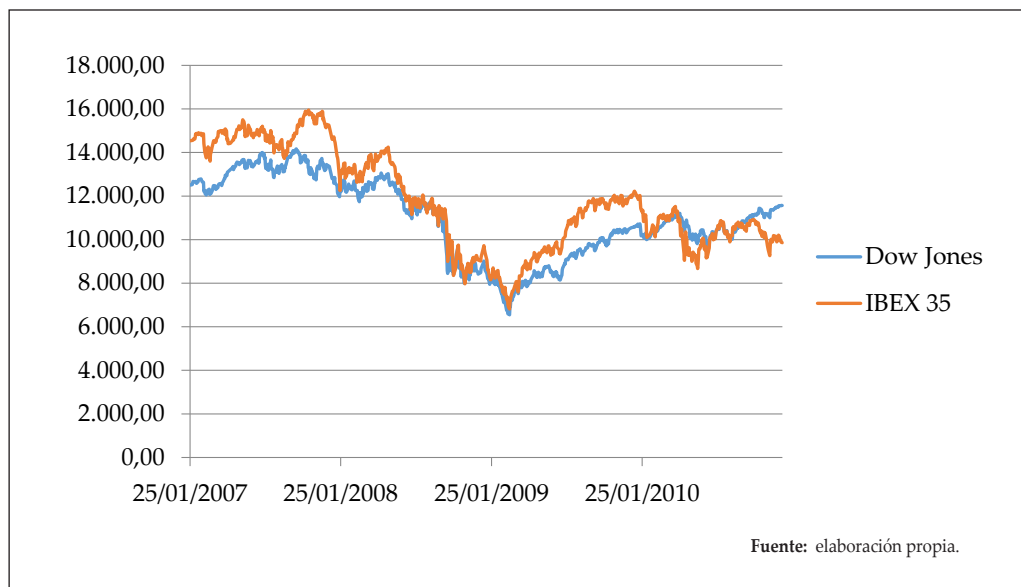
Para explicar la relación que existe entre el índice español y el estadounidense se realiza una ecuación con los datos de las cotizaciones, obteniendo los siguientes resultados:

$$IBEX_35 = C + Dow_Jones \cdot X$$

IBEX_35	Coefficientes (β)	t-Statistic	R ² ajustado
C	-899.2809	-2.441923	0.855058
Dow_Jones	1.152511	34.79028	

Fuente: elaboración propia.

Se destaca principalmente el coeficiente de la variable explicativa (Dow Jones), que hasta el momento es el que tiene un mayor valor, esto explica el efecto medio que tienen las cotizaciones del índice Dow Jones en una unidad sobre el Ibox 35. Sin embargo, el coeficiente de determinación solo representa un 85%, expresando que todas las variaciones en las cotizaciones del índice español no solo vienen expresadas por los cambios que se produjeron en las cotizaciones estadounidenses. Se representan las cotizaciones en el siguiente gráfico:



Las cotizaciones del Ibox 35 tienen oscilaciones más amplias tanto en las subidas como las bajadas que las del índice de Dow Jones, aun así la evolución es bastante similar. Es el primer caso en el que las oscilaciones del índice dependiente tienen mayor amplitud que del índice explicativo. Esto se debe en gran medida a que la crisis hipotecaria en España fue más intensa que en el propio país

donde se produjo (EE. UU.) y tuvo mayores efectos negativos. Como, por ejemplo, se muestra en el gráfico que a finales de 2010 el índice Dow Jones comenzaba a recuperarse, a diferencia del Ibx 35.

6. Relación del índice Nikkei 225 con Dow Jones

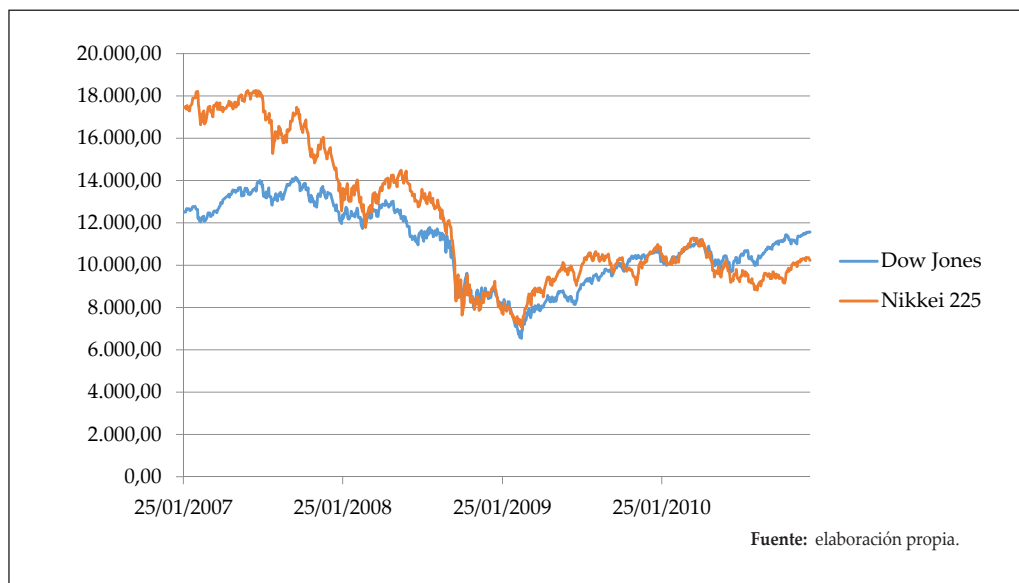
Finalmente, el último índice para explicar su relación con Dow Jones es el japonés. Este índice es el que representaba más problemas a la hora de la obtención de cotizaciones, ya que las fechas eran bastante diferentes a las del resto de los índices. Pero una vez seleccionadas todas las cotizaciones para los mismos días, se realiza la siguiente ecuación:

$$\text{NIKKEI_225} = C + \text{Dow_Jones} \cdot X$$

NIKKEI_225	Coefficientes (β)	t-Statistic	R ² ajustado
C	-5292.631	-8.619268	0.799756
Dow_Jones	1.581488	28.63130	

Fuente: elaboración propia.

Los datos obtenidos son similares a España, pero con un coeficiente en Dow Jones más elevado, siendo finalmente el que mayor valor tiene, y con un coeficiente de determinación inferior, un 79%, también destacando por ser el más inferior en todas las relaciones de ecuaciones. Esto explica, en primer lugar, que a las variaciones de las cotizaciones de Dow Jones les afecta en mayor medida, y que el porcentaje de variabilidad en el que la variable dependiente está explicada por el modelo es la más inferior y no solo está influenciado por eso. Se muestra una gráfica con la evolución de las cotizaciones:



Gráficamente se puede observar que es el índice que tiene una mayor caída durante la crisis económica. Obteniendo al inicio de la crisis cotizaciones muy superiores a Estados Unidos, y finalmente las cotizaciones quedaron al final de la crisis por debajo. Esto se debe en gran parte a que Japón es un país emergente y a pesar de su gran desarrollo en tecnología punta eficiente, no ha logrado llegar a un crecimiento sostenido, provocando grandes declives como el que se ha producido durante la crisis *subprime*, afectando de forma más significativa a sus cotizaciones, incluso antes de que se produjera el declive en Estados Unidos.

5. CONCLUSIONES

El objetivo principal de este trabajo es el de explicar el efecto contagio entre mercados bursátiles, tratando de demostrar que si se pueden anticipar los síntomas de una crisis económica, el efecto contagio se puede mitigar llegando a prevenir los devastadores efectos de las crisis mundiales. Para ello, nos hemos centrado en algunas de las principales bolsas del mundo y sus índices bursátiles, que reflejan las rentabilidades obtenidas por las acciones que los componen.

Como es bien sabido, las transacciones entre los distintos mercados, fruto de la globalización, se han incrementado a lo largo del tiempo. Partiendo de esta idea, se ha comprobado en las crisis económicas mundiales que, cuando alguno de estos mercados sufre un desplome, puede llegar a afectar a los demás, llegando a causar problemas económicos en la mayoría de los países.

Las últimas tres grandes crisis internacionales muestran algunas características comunes como el hecho de que, aunque se originan por una causa en concreto, prevista o anticipada, cuando se produce, a la causa inicial se le añaden otras inesperadas o imprevistas. Además, dos de las grandes crisis tienen su origen en Estados Unidos, lo que demuestra la gran importancia que tiene este país a nivel mundial en el sistema financiero.

En este contexto, el efecto contagio es el término que se utiliza para designar a los desequilibrios económicos que se producen como consecuencia de los desplomes en los mercados financieros originados en un país determinado, que repercuten de forma significativa en otras economías que, en principio, no presentaban los mismos problemas.

Para poder determinar dicho efecto la mejor confirmación es la naturaleza de las crisis, en cuanto al conocimiento de las causas que las originan. En el caso de las tres grandes crisis, efectivamente existían algunos elementos previstos pero siempre había otros que estaban «escondidos» o latentes, lo que hacía más intenso el desplome económico en el país donde se originaba la crisis y se transfería a los demás. Además, hay que añadir que la rapidez que tienen las transacciones, sobre todo financieras, explica la gran velocidad con la que se puede transmitir el contagio. De lo anterior se deduce que el desarrollo de un nuevo marco conceptual en el que se desarrollen nuevas construcciones teóricas para profundizar en este fenómeno y, sobre todo, el diseño de instrumentos y la implantación de medidas económicas y financieras dentro de las políticas llevadas a

cabo por los gobiernos, pueden contribuir, si no a su prevención, sí a la reducción de los efectos devastadores de las grandes crisis económicas.

Para tratar de comprobar la intensidad del efecto contagio en la crisis financiera acaecida en el periodo 2007-2010, aplicamos un modelo econométrico a los datos de las cotizaciones de los índices de las principales bolsas de valores analizadas. La inestabilidad económica y financiera que se produjo a lo largo de dicho periodo, como consecuencia del estallido de la burbuja inmobiliaria, refleja cómo afectó el desplome de Estados Unidos al resto de economías, destacando España como uno de los países más afectados por dicha crisis como consecuencia del efecto analizado.

Referencias bibliográficas

- Abellán, C. (2015). *Crisis de 1973-1979*. Recuperado de <https://prezi.com/q_t8j-3lm2df/crisis-de-1973-1979/>.
- Burgos, A. (s.f.). *Bolsa de valores de París*. Recuperado de <http://www.xprtraining.com/analisis-bursatil/bolsa_de_valores_de_paris.html>.
- Colacio, Á. (s.f.). *Bolsa de Tokio*. Recuperado de <<http://alvarocolacio1998.wix.com/bolsa-de-valores#!tokio/c15yg>>.
- Dabat, A. (2009). La crisis financiera en Estados Unidos y sus consecuencias internacionales. *Cuadernos de formación*, UNAM, 40 (157).
- Edwards, S. (2000). Interest Rates, Contagion and Capital Controls. *Working Paper*, 7801. Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research.
- Edwards, S. (1999). Crisis prevention: lessons from Mexico and East Asia. *Working Paper*, 7233. Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research.
- Hernández, A., Moraleda, V. y Sánchez, M. (2011). Crisis económica a lo largo de la historia. *Cuadernos de formación*, 12, 73-90.
- Heywood, T. (s.f.). La bolsa de valores de Shanghai. Recuperado de <<http://estiloempire.com/finance/La-Bolsa-de-Valores-de-Shanghai-una-breve-historia-4972.html>>.
- Jumbo Lapo, B. (s.f.) La bolsa de valores y los principales índices del mundo. Recuperado de <<http://www.gestiopolis.com/bolsa-de-valores-y-principales-indices-bursatiles-del-mundo/>>.
- Kannan, P. y Köhler-Geib, F. (2009). The Uncertainty Channel of Contagion. *Policy Research Working Paper* n.º 4995, The World Bank.
- Kikut, A., Laverde, B. y Muñoz, E. (2003). Principales indicadores para el análisis de regresión lineal. Recuperado de <http://www.bccr.fi.cr/investigacioneseconomicas/metodoscuantitativos/Principales_indicadores_analisis_regresion_lineal.pdf>.
- Lodeiro, F. (2015). Índices bursátiles: qué son, para qué sirven, tipos y ejemplos. Recuperado de <<http://www.academiadeinversion.com/indices-bursatiles-que-son-para-que-sirven-tipos-y-ejemplos/>>.
- Ramírez Mejía, A. (2014). Bolsa de valores Tokio. Recuperado de <<http://bolsadevalorestokio.blogspot.com.es/>>.

- República, S. C. (2015). Mercado bursátil. Recuperado de <http://admin.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/mercado_bursatil>.
- Reyes, R. (2014). La crisis financiera: orígenes y efectos. Recuperado de <https://scholar.princeton.edu/sites/default/files/LaCrisisFinanciera_RRH_0.pdf>.
- Santa María, I. (2015). ¿Por qué se desploma el precio del petróleo? Recuperado de <<http://www.economista.es/economia/noticias/6967482/08/15/reportaje-por-que-se-desploma-el-precio-del-petroleo.html>>.
- Toribio, J. (2012). El contagio económico y financiero. *Papeles de la fundación de estudios financieros*, 44, 29-39.

Webgrafía

- Mercados internacionales. Recuperado de <https://www.theice.com/publicdocs/ICE_at_a_glance.pdf>.
- Bolsa de Francfort. Recuperado de <http://www.ecured.cu/Bolsa_de_Fr%C3%A1ncfort>.
- Bolsa de Francia. Recuperado de <<http://www.francia.net/bolsa-de-francia/>>.
- Bolsa de Londres. Recuperado de <http://www.ecured.cu/Bolsa_de_Londres>.
- Bolsa de Madrid. Recuperado de <<http://www.bolsamadrid.es/esp/BMadrid/BMadrid.aspx>>.

Algunas consideraciones en la constitución de una sociedad

Ángel González García

Profesor del CEF.-

EXTRACTO

En la constitución de una sociedad se toman acuerdos que influyen en el posterior desarrollo de su actividad. Una adecuada planificación de estos actos y acuerdos, teniendo en cuenta las circunstancias de la sociedad y de los socios, puede evitar problemas futuros y que ahorran tiempo y dinero a los socios y a la sociedad. Los puntos a considerar están referidos a la responsabilidad del administrador, destino de los resultados futuros, aportaciones monetarias y separación de los socios.

Palabras clave: constitución sociedad; responsabilidad administrador; socios.

Some considerations in the constitution of a company

Ángel González García

ABSTRACT

In the constitution of a society are taken agreements that influence the subsequent development of their activity. Proper planning of these acts and agreements, taking into account the circumstances of the society and of the partners, can avoid future problems and that save time and money to the partners and the society. The points to consider are referred to the responsibility of the administrator, destination of future results, monetary contributions and separation of the partners.

Keywords: company constitution; responsibility manager; partners.

Sumario

1. Responsabilidad del administrador
2. Destino de los beneficios
3. Momento de aportación de los fondos a la sociedad
4. Separación de los socios

Cómo citar este estudio:

González García, Á. (2018). Algunas consideraciones en la constitución de una sociedad. *RCyT. CEF*, 421, 225-238.

La constitución de una pyme suele afrontarse la mayoría de las veces de forma mecánica, lo que implica que se elige como forma mercantil la sociedad limitada, lógicamente, por la sencillez de los trámites y requerimientos mercantiles futuros, y el capital social de la constitución se establece en la cantidad que han decidido aportar los socios, o incluso se constituye por el mínimo legal, los 3.000 euros, y, como con esta cantidad no hay dinero suficiente casi ni para cubrir los gastos de la constitución, los fondos necesarios para el funcionamiento de la empresa se aportan mediante préstamos de los socios a la sociedad, que se contabilizan en la cuenta 551, «Cuenta corriente con socios y administradores». Esta estructura, si bien es correcta, puede ocasionar problemas futuros en las relaciones entre los socios.

Desde nuestro punto de vista, al constituir una sociedad hay que tener en cuenta, al menos, las consideraciones que planteamos a continuación:

- Responsabilidad del administrador. La estructura de la sociedad tiene que evitar a toda costa que el administrador tenga que responder con sus bienes de las deudas sociales.
- Destino de los resultados futuros. La estructura de la sociedad debe facilitar o bien la fortaleza de la sociedad con un capital fuerte o bien la salida de los futuros beneficios si esta fuese la voluntad de los propietarios.
- Aportaciones monetarias. Se debe facilitar la entrada de fondos procedentes de los socios, de tal forma que no queden recursos ociosos en la sociedad en caso de que los proyectos de inversión necesiten recursos a lo largo del tiempo.
- Separación de socios. Es bastante habitual que los socios, pasado un periodo de tiempo, quieran separar sus caminos. Es recomendable que en los estatutos se haya previsto esta posibilidad y su procedimiento.

1. RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR

La primera pregunta que tendríamos que hacernos al constituir una sociedad es: ¿durante los primeros años, tendremos beneficios o pérdidas? Si, como es habitual, la respuesta es que vamos a tener pérdidas, debemos planificar las aportaciones de los socios al patrimonio de la sociedad para evitar la responsabilidad personal del administrador.

La Ley de sociedades de capital establece, en el artículo 367.1, que «[...] responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acacimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan [...]». Para evitar esta situación, debemos procurar que el patrimonio de la sociedad esté siempre por encima de la mitad del capital social.

Si la sociedad durante los primeros años va a tener pérdidas, el capital social debe ser lo más bajo posible, formalizándose el resto de las aportaciones o bien en la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción», o bien como préstamos participativos (es habitual encontrarse con empresas que usan la cuenta 118, «Aportaciones de socios», que tiene la consideración de reservas voluntarias, en lugar de prima de emisión, pero este cambio es solo de matiz).

Veámoslo con un ejemplo.

EJEMPLO 1

Dos socios van a montar un negocio que tiene unas necesidades de inversión de 100.000 euros, que aportarán a partes iguales cada uno de ellos. Si bien durante los 3 primeros años prevén unas pérdidas de 60.000 euros, esperan que, posteriormente, sus beneficios se incrementen de forma exponencial.

¿Cómo materializaría mercantilmente la aportación de los socios a la empresa?

Esta aportación tiene tres formas básicas:

- Aportar todo el dinero como capital social. El balance tendría este aspecto:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	Capital social	100.000
Total activo	100.000	Total patrimonio neto y pasivo	100.000

- Aportar parte como capital social y el resto como prima de emisión o aportaciones de socios. El balance resultante sería:

.../...

.../...

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	Capital social	3.000
		Prima de emisión o aportaciones de socios	97.000
Total activo	100.000	Total patrimonio neto y pasivo	100.000

- Aportar como capital el mínimo legal y el resto documentarlo como un préstamo del socio a la sociedad (que, lógicamente, tendría que estar remunerado a tipo de mercado, como señala la norma de valoración n.º 21 del PGC), obteniendo:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	Capital social	3.000
		Deudas	97.000
Total activo	100.000	Total patrimonio neto y pasivo	100.000

A la vista de estos balances, pensamos que la primera situación es la más estable y transmite una sensación de fortaleza y confianza de los socios en el proyecto, mientras que en la última hay un préstamo con personas vinculadas, que, de acuerdo con la norma de valoración n.º 21 del PGC, deberá devengar intereses (no contemplamos en este artículo el tema de la deducibilidad de esos intereses), además de implicar algunos inconvenientes fiscales y contables, y es un planteamiento más agresivo por parte de los fundadores.

Cuando pasados los primeros años nos encontremos con las pérdidas de 60.000 euros, la situación del patrimonio de la empresa en los tres casos sería la siguiente:

Opción 1. Todo el dinero aportado como capital social		Opción 2. El capital social por el mínimo legal y el resto como prima de emisión		Opción 3. El capital social por el mínimo legal y el resto como préstamo	
Capital social	100.000	Capital social	3.000	Capital social	3.000
Resultados	-60.000	Prima	97.000	Resultados	-60.000
.../...					

.../...

.../...

Opción 1. Todo el dinero aportado como capital social		Opción 2. El capital social por el mínimo legal y el resto como prima de emisión		Opción 3. El capital social por el mínimo legal y el resto como préstamo	
.../...					
		Resultados	-60.000	Deudas	97.000
Patrimonio	40.000	Patrimonio	40.000	Patrimonio	-37.000

En la opción 2, la sociedad, aunque ha tenido pérdidas, tiene un patrimonio superior a la mitad del capital social (esta mitad es muy baja, de 1.500), por lo que no tendría ningún problema mercantil en continuar su actividad.

En la opción 1, la sociedad está en causa de disolución, y, por tanto, en responsabilidad personal de los administradores por las deudas sociales. El capital social es de 100.000, y el patrimonio es de 40.000, por lo que, en el caso de no restablecer el equilibrio patrimonial, habría responsabilidad personal de los administradores por las deudas sociales. Normalmente se soluciona con aumentos y disminuciones de capital, lo que conlleva que tendremos que afrontar gastos notariales y registrales para solucionarlo.

En la opción 3, la sociedad tiene un patrimonio negativo, por lo que los socios tienen responsabilidad personal. Esta situación se puede arreglar fácilmente convirtiendo la deuda con los socios en préstamos participativos, ya que estos, según se establece en el artículo 20 d) del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, «[...] se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil». Este préstamo participativo se documenta en un contrato privado (puede realizarse ante notario), se presenta ante la respectiva comunidad autónoma y no conlleva ningún pago de impuestos.

Entre estas tres situaciones existen multitud de situaciones intermedias, donde el capital social sería de 10.000, 20.000, ...

2. DESTINO DE LOS BENEFICIOS

La siguiente cuestión que debemos plantearnos es lo que quieren hacer los socios con los futuros beneficios de la sociedad, si quieren repartirlos o dejarlos dentro de la sociedad (que suele ser habitual en pequeñas empresas).

Si los socios no quieren repartir dividendos, más allá de las posibles nóminas que tengan, la de solidez de la empresa. Ahora bien, si en vez de montar una sociedad de acumulación, la sociedad es de reparto, donde los socios quieren repartir el beneficio como dividendos, las decisiones de constitución deben orientarse a evitar que exista «caja prisionera», es decir, tesorería que no puede repartirse porque hay que cumplir los requisitos mercantiles de reserva legal, por lo que, en este caso, si la sociedad es de reparto, el capital social debe ser lo más bajo posible.

EJEMPLO 2

Hemos constituido una sociedad donde los socios han aportado 100.000 euros con las opciones que hemos visto en el ejemplo anterior. La sociedad ha tenido un beneficio de 60.000 euros durante los primeros ejercicios. ¿Cuánto ha podido repartir como dividendo a los socios?

Opción 1. Todo el dinero aportado como capital social		Opción 2. El capital social por el mínimo legal y el resto como prima de emisión		Opción 3. El capital social por el mínimo legal y el resto como préstamo	
Capital social	100.000	Capital social	3.000	Capital social	3.000
Resultados	+60.000	Prima	97.000	Resultados	+60.000
		Resultados	+60.000	Deudas	97.000
Patrimonio	160.000	Patrimonio	160.000	Patrimonio	63.000

Si bien la opción 1 es la que ofrece una posición más robusta desde el punto de vista económico, es en la que menos dividendos podemos repartir. Aunque hemos tenido un beneficio de 60.000, el artículo 274 de la Ley de sociedades de capital establece que «en todo caso, una cifra igual al 10 % del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que este alcance, al menos, el 20 % del capital social».

Después de cumplir los requisitos mercantiles de la Ley de sociedades de capital, el dividendo máximo a repartir sería:

Opción 1. Todo el dinero aportado como capital social		Opción 2. El capital social por el mínimo legal y el resto como prima de emisión		Opción 3. El capital social por el mínimo legal y el resto como préstamo	
Capital social	100.000	Capital social	3.000	Capital social	3.000
					.../...

.../...

.../...

Opción 1. Todo el dinero aportado como capital social		Opción 2. El capital social por el mínimo legal y el resto como prima de emisión		Opción 3. El capital social por el mínimo legal y el resto como préstamo	
.../...					
Reserva legal	20.000	Reserva legal	600	Reserva legal	600
		Prima	97.000	Deudas	97.000
Dividendo a pagar	40.000	Dividendo a pagar	59.400	Dividendo a pagar	59.400

Vemos que, si hemos elegido la opción 1, solo podríamos repartir 40.000 euros, y el resto no podría repartirse porque hay que cumplir los requisitos mercantiles de, al menos, la reserva legal, por lo que quedarían 20.000 euros «prisioneros» que no podrían repartirse. Existe la posibilidad de realizar una reducción de capital social por devolución de aportaciones, pero esta opción conlleva gastos registrales y notariales.

Si la opción de constitución hubiese sido la 2, también puede repartirse la prima de emisión por su importe íntegro, que es una reserva de libre disposición, aunque presenta el problema de la fiscalidad, algo peculiar y que requiere de unos cálculos detenidos, según se señala en el artículo 25 de la Ley del IRPF:

«Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

[...]

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación [...].».

La opción de constitución 3 es la mejor desde la perspectiva del socio si se quiere repartir dividendos, porque si existiese liquidez en la sociedad, además de repartir los beneficios, también se pondrían a devolver, sin ningún requisito mercantil ni económico, la deuda de la sociedad con los socios, por lo que se optimiza el retorno de los accionistas, si bien, es, desde nuestro punto de vista, un planteamiento más agresivo.

También existen en nuestra legislación fiscal beneficios fiscales para el caso de que la sociedad no reparta beneficios, materializados en la reserva de capitalización y en la reserva

.../...

.../...

de nivelación. En el caso de repartir dividendos, tanto la opción 1 como la 2 implicarían que no podamos aplicar los beneficios fiscales anteriores. Si se quisiera repartir fondos a los socios y aprovecharnos de los beneficios fiscales anteriores, tendríamos que elegir la opción 3, que, como comentamos previamente, no siempre es la más fácil fiscalmente, ya que se trata de una operación vinculada.

3. MOMENTO DE APORTACIÓN DE LOS FONDOS A LA SOCIEDAD

Otra pregunta que tenemos que realizarnos es desde cuándo necesita la sociedad el dinero de los socios, porque si este no fuese necesario desde el principio, no tiene sentido que los socios aporten los fondos al comienzo y que quede ocioso en la sociedad. En estos casos, las opciones más habituales serían el capital parcialmente desembolsado, las aportaciones directas de los socios, o los préstamos de los socios a la sociedad, que deberán generar intereses, ya que se trataría de una operación vinculada.

Vamos a verlo con un ejemplo.

EJEMPLO 3

Dos socios han decidido montar un negocio, para el que es necesaria una inversión de 100.000 euros, que van a financiar con sus aportaciones a partes iguales. De acuerdo con su plan de negocio, serán necesarios 30.000 euros al comienzo de las actividades, 30.000 euros al comienzo del segundo año y 40.000 euros durante el tercer año.

Ante esta situación, las alternativas mercantiles serían:

- Opción 1. Aportar los 100.000 euros al comienzo como capital social.
- Opción 2. Constituir una sociedad con 100.000 euros, de los que desembolsa en el momento inicial 30.000, y el resto lo va desembolsando conforme sea necesario para el proyecto de inversión.
- Opción 3. Crear la sociedad con 30.000 euros y, conforme sea necesario, los socios irán aportando las cantidades necesarias mediante aportaciones.

.../...

.../...

Opción 1. Todo el dinero aportado desde el principio		Opción 2. Crear la sociedad con el capital social parcialmente desembolsado		Opción 3. El capital social por el mínimo legal y el resto como préstamo cuando sea necesario	
Capital social ..	100.000	Capital social	100.000	Capital social ..	30.000
		Socios por desembolsos no exigidos, capital social	-70.000		

Hemos descartado como opción la de realizar una constitución inicial por 30.000 euros y, posteriormente, realizar ampliaciones sucesivas por los costes que supondría para la sociedad de notarios, registros, abogados, etc.

Desde nuestro punto de vista, la opción 1 es la menos recomendable, porque implica que en la sociedad queda dinero ocioso aportado por los socios que se iría usando en los años sucesivos.

La opción 3 sería similar a los puntos anteriores, y se realizaría mediante préstamos de los socios a la sociedad. No requiere aportación proporcional, sino que se puede realizar en plazos e importes a voluntad de los socios. Se trataría de una operación vinculada que requeriría el pago de intereses, según establece la norma de valoración n.º 21 del PGC, y que presenta peculiaridades en cuanto a la deducibilidad de los intereses. Desde nuestro punto de vista, sería recomendable que estos préstamos tuviesen la consideración de participativos para evitar la posible causa de disolución. El asiento a realizar sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
-	Deudas con socios		1.000

La opción 2, que es muy minoritaria en la práctica, implica que debemos acudir obligatoriamente a la forma de sociedad anónima, pero tiene la ventaja de que los socios solo aportan el dinero conforme la sociedad lo va necesitando. La regulación legal la encontramos en el artículo 79 y siguientes de la Ley de sociedades de capital, que establece que «las acciones en que se divida el capital de la sociedad anónima deberán estar íntegramente suscritas por los socios, y desembolsado, al menos, en una cuarta parte el valor nominal de cada una de ellas en el momento de otorgar la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social».

.../...

.../...

Los asientos (resumidos) realizados por la sociedad serían:

Por la constitución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	70.000	
100	Capital social		100.000

Cuando la junta general acuerda pedir parte del capital aplazado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	30.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		30.000

Y cuando finalmente se desembolsa por parte de los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		30.000

La opción 3 es quizás la más simple, ya que inicialmente solo desembolsan la cantidad necesaria, y, posteriormente, conforme se necesita el dinero, este es aportado usando la cuenta 118, lo que se contabilizará de la siguiente forma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
118	Aportaciones de socios		30.000

.../...

.../...

El uso de esta figura mercantil es muy simple, ya que solo se necesita acuerdo de junta general, y respetar la proporcionalidad de las aportaciones, ya que el artículo 18 de la Ley del IS establece que si un socio aportase por encima de su porcentaje de participación, se consideraría un ingreso computable para la sociedad, y en la misma línea se expresa la Consulta 4 del BOICAC 79.

Sobre nuestro ejemplo, si uno de los socios aportase la totalidad de los 30.000 euros en solitario, y teniendo en cuenta que la participación es del 50 %, el asiento sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
118	Aportaciones de socios		15.000
778	Ingresos excepcionales		15.000

4. SEPARACIÓN DE LOS SOCIOS

Por último, otra cuestión que se debe tener en cuenta a la hora de constituir una sociedad radica en los pactos de salida. Es bastante común que, con el transcurso del tiempo, los socios iniciales de la sociedad quieran separar sus caminos, y se plantee la necesidad de la venta de las participaciones. En ese caso, siempre es mejor establecer en los estatutos sociales la forma de valoración de la participación, acuerdo que se toma cuando hay buena sintonía entre los socios y que se aplicará cuando existe mala relación entre ellos.

Estos acuerdos de valoración tienen múltiples formas, tales como la capitalización de las inversiones iniciales a un determinado tipo de interés, la valoración de la sociedad con base en los fondos propios por un coeficiente multiplicador, la proyección de los resultados de la empresa de los últimos años, etc., pero, desde nuestro punto de vista, es recomendable plantearse al comienzo de la sociedad.

Por otro lado, cuando la participación de los socios es igualitaria (dos socios al 50% o similar), es también muy recomendable firmar cláusulas de desbloqueo, que permitan que la sociedad continúe su actividad. Una de las más usadas es la conocida como «cláusula andorrana», que consiste en un pacto previo por el que uno de los accionistas ofrece la compra de la participación de los demás a un precio, y, pasado un plazo (que es aconsejable que esté fijado en los estatutos),

la otra parte puede elegir entre vender sus acciones a ese precio o comprar las acciones a la otra parte al precio fijado. Con eso se asegura que el precio ofrecido no sea muy bajo, porque, en ese caso, el ofertante se vería atrapado y tendría que vender sus acciones a ese precio. Esta cláusula también se conoce como una opción «*call-put*» cruzada.

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en *Cefgestión* núm. 235, marzo 2018.

Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad

Javier Romano Aparicio

Profesor de CEF.- UDIMA

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema general de acceso libre, en el Cuerpo de Gestión de la Administración de la Seguridad Social, especialidad de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 14 de octubre de 2016 [BOE de 21 de octubre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Balance de comprobación, operaciones del ejercicio, regularización y cierre de la contabilidad. Elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias y del balance de situación.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Liquidación del impuesto sobre sociedades. Asientos contables del gasto por impuesto sobre sociedades. Comparación de los valores contables y bases fiscales.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Inversión en la cartera de negociación, cobro de dividendo, registro de un préstamo a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

La empresa Córdoba, SA se dedica a la fabricación y venta de ropa infantil. A 30 de junio del año 20X2 presenta el siguiente balance de comprobación correspondiente a ese ejercicio.

N.º cuenta	Conceptos	Deudor	Acreedor
206	Aplicaciones informáticas	60.000	
211	Construcciones	800.000	
2131	Maquinaria cortadora	480.000	
216	Elementos de transporte	50.000	
300	Materias primas	25.000	
431	Clientes, efectos a cobrar	600.000	
4311	Clientes, efectos comerciales descontados	400.000	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	380.000	
545	Dividendo a cobrar	9.000	
572	Bancos	264.000	
600	Compras de materias primas	546.000	
640	Sueldos y salarios	400.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	100.000	
628	Suministros	55.000	
100	Capital		447.000
112	Reserva legal		98.000
113	Reservas voluntarias		550.000
1810	Rappels cobrados por anticipado		50.000
130	Subvenciones oficiales en capital		216.000
171	Deudas a largo plazo		80.000
400	Proveedores		65.000
700	Ventas de productos terminados		2.000.000
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	18.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		100.000
5208	Deudas por efectos descontados		400.000
			.../...

N.º cuenta	Conceptos	Deudor	Acreedor
.../...			
490	Deterioro de valor de crédito por operaciones comerciales		50.000
391	Deterioro de valor de materias primas		8.000
476	Organismos Seguridad Social, acreedores		15.000
280	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas ...		60.000
2811	Amortización acumulada maquinaria cortadora		48.000
		4.187.000	4.187.000

Operaciones realizadas en el segundo semestre:

1. El 1 de julio, compra al contado una máquina planchadora por 86.100 euros que es transportada por piezas. El envío hasta la empresa supuso un gasto de 1.200 euros que ha sido abonado al contado.

La instalación de la máquina fue realizada por la empresa proveedora que, también, impartió unas sesiones para formar a un grupo de trabajadores de Córdoba en el manejo de la máquina. El curso ascendió a 1.100 euros que al cierre del año 20X2 está pendiente de pago.

2. El 2 de julio se compran al contado 200.000 unidades de materias primas a 1,3 euros/unidad. La compra ha originado un gasto por derechos arancelarios de 7.000 euros. Córdoba ha conseguido un descuento por pronto pago de 1.500 euros que figura en la factura. De igual manera a esta compra corresponde asignarle 13.500 euros por *rappels* ya que cumple todas las condiciones incluidas en el contrato global de compra firmado con el proveedor el año anterior y que permitió cobrar unos *rappels* por anticipado de 50.000 euros.
3. Durante el mes de julio, se observó que la máquina presentó unos problemas técnicos en el periodo de pruebas, teniendo que modificar algunos de sus componentes. Esto ha supuesto un consumo de materias primas que estaban en el almacén por 2.400 euros, electricidad por 1.300 euros y 55 horas extraordinarias de personal de fábrica que ocasionó un coste de 2.000 euros que son abonados en la nómina del mes.
4. Como resultado de las pruebas se consiguieron 100 productos con defectos de calidad que el 15 de julio fueron vendidos por 550 euros cobrados al contado.
5. El 30 de julio vencen las letras que están descontadas cobrándose 340.000 euros. El resto han sido impagadas.

6. El 1 de agosto se venden prendas por 1.200.000 euros cobrando 600.000 euros al contado y el resto con letras que se descuentan en el banco. La entidad bancaria cobra 38.000 euros por intereses y gastos.
7. Con fecha 3 de agosto, la máquina supera todas las pruebas técnicas para estar en condiciones de funcionamiento. Sin embargo, no puede ser utilizada hasta el 1 de octubre por falta de permisos medioambientales.
8. La nómina correspondiente al segundo semestre se compone de:
 - Sueldos y salarios, 250.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo de la empresa, 75.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo del empleado, 18.000 euros.
 - IRPF, 35.000 euros.

Las nóminas se pagan por transferencia bancaria.

9. El 1 de septiembre se contrata una póliza de seguros para todas las instalaciones. Se abona al contado la prima anual por 45.000 euros que vencerá el 31 de agosto del año 20X3.
10. Para fidelizar clientela, Córdoba ha sacado a la venta unas tarjetas consistentes en bonos regalo que tienen una duración de 3 años. Durante el año 20X2 ha vendido un total de 30.000 euros en bonos regalo (IVA incluido del 21%).
11. Se cobra por banco el dividendo devengado y reconocido en el primer semestre. La retención por rendimientos de capital asciende a 1.500 euros.
12. El 31 de diciembre se vende la máquina cortadora que fue adquirida por el valor que figura en el balance de comprobación y financiada en un 50% con una subvención oficial. Su vida útil se estima en 10 años y su depreciación lineal. Precio de venta 280.000 euros con pago al contado.
13. El 31 de diciembre se procede a contabilizar la liquidación de IVA.

Nota: Las operaciones anteriormente descritas no incluyen el IVA, salvo que se indique.

AJUSTES PREVIOS AL CIERRE DE CUENTAS:

- a) Datos relacionados con el inventario de materias primas:
 - Existencias iniciales en libros: 15.625 unidades.
 - Compras del primer semestre: 390.000 unidades.

- Compras del segundo semestre: 200.000 unidades.
- Existencias finales según libros: 50.000 unidades.

Al realizar el recuento físico se observa que las existencias en el almacén a 31 de diciembre eran 52.000 unidades. Tras la revisión de los datos, se constata que el error se debe a que a 1 de enero de 20X2 las existencias eran 17.000 unidades a 1,6 euros/unidad.

La empresa aplica FIFO para la valoración de existencias de materias primas.

b) Datos relacionados con el inventario de ropa infantil:

- Producción del año: 300.000 unidades a 8 euros/unidad.
- Existencias finales: 30.000 unidades.

Córdoba ha firmado un contrato de venta por las existencias finales al precio de 10 euros/unidad con la condición del transporte a su cargo que ascenderá a 70.000 euros.

c) Datos relacionados con la amortización anual de los inmovilizados:

- La máquina planchadora se amortiza linealmente estimando su vida útil en 5 años.
- Los elementos de transporte tienen una vida útil de 495.000 km. Durante el año 20X2 fueron utilizados en 20.000 km. Se valora su precio de venta al final de la vida útil en 1.000 euros y con unos costes de venta estimados en 500 euros.

d) Se estima que el deterioro por las operaciones comerciales pendientes de cobro ascienden a 30.000 euros.

Trabajo a realizar:

- a) Contabilizar en el libro diario las operaciones del segundo semestre del año 20X2 según el Plan General de Contabilidad vigente en España. Considere que el IVA de las operaciones sujetas al mismo es del 21 %. Haga abstracción del impuesto sobre sociedades.
- b) Realizar los asientos de regularización y cierre de la contabilidad a 31 de diciembre de 20X2.
- c) Elaborar los estados financieros de balance y cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 20X2 según los modelos incluidos en el plan contable. No es necesario que calcule las sumas totales del balance.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

Punto 1

1 de julio

Adquisición de la maquinaria: se registra por el precio de adquisición que está formado por importe satisfecho más los gastos necesarios hasta su entrada en funcionamiento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (86.100 + 1.200)	87.300	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	18.333	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		105.633

Curso de formación. Los gastos incurridos en la formación del personal de la empresa tienen la naturaleza contable de gastos de personal y figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte integrante de los resultados de explotación. A tal efecto, podrá utilizarse la cuenta 649, «Otros gastos sociales».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	1.100	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		1.100

Punto 2

Las materias primas se incorporan por el precio de adquisición, incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	265.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (265.500 × 21 %)	55.755	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		321.255

El importe de la cuenta 601, «Compras de materias primas», se obtiene de la siguiente forma:

Precio (200.000 × 1,3)	260.000
Arancel	7.000
Descuentos sobre compras por pronto pago	-1.500
Total	265.500

Y por la aplicación de la parte correspondiente del *rappels* cobrado por anticipado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
181	<i>Rappels</i> cobrados por anticipado	13.500	
609	<i>Rappels</i> por compras		13.500

Punto 3

Los gastos se supone que se habrán contabilizado en las cuentas por naturaleza que correspondan y suponen mayor de coste de la máquina por un importe de:

$$2.400 + 1.300 + 2.000 = 5.700$$

No obstante, los suministros sí que hay que registrarlos porque no aparecen en ningún apartado relacionado con las operaciones de segundo semestre.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	1.300	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	273	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.573

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	5.700	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		5.700

Punto 4

Forman parte del coste de producción del inmovilizado los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo. Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo. Cuando los ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	665,50	
701	Ventas de productos terminados		550
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		115,50

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
701	Ventas de productos terminados	550	
233	Maquinaria en montaje		550

Punto 5

Por el vencimiento de las letras descontadas de las que 60.000 resultan impagadas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	400.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
4315	Efectos comerciales impagados	60.000	
4311	Efectos comerciales descontados		400.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		60.000

Punto 6

Por el registro de las ventas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	600.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	852.000	
701	Ventas de productos terminados		1.200.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		252.000

Y por el descuento de las letras originadas en la venta anterior:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	852.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar		852.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>	38.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	814.000	
5208	Deudas por efectos descontados.....		852.000

Punto 7

Dado que la máquina no está en condiciones de funcionamiento regular hasta el 1 de octubre, es en esta fecha cuando se reclasifica a la cuenta 213.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria planchadora	92.450	
233	Maquinaria en montaje		92.450

Punto 8

Por las nóminas del segundo semestre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	250.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	75.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores (75.000 + 18.000) .		93.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		35.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		197.000

Punto 9

Por el pago de la prima de seguros y la periodificación correspondiente

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros (45.000 × 4/12)	15.000	
480	Gastos anticipados (45.000 × 8/12)	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		45.000

Punto 10

El importe recibido por la fidelización mediante tarjetas que se pueden utilizar en los próximos 3 años se trata como un anticipo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
438	Anticipos de clientes (30.000/1,21)		24.793,39
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		5.206,61

Punto 11

En el semestre anterior se hizo por el reconocimiento del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	9.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		9.000

Y por el cobro en el semestre actual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.500	
545	Dividendo a cobrar		9.000

Punto 12

En relación con la venta de la maquinaria cortadora, en primer lugar se realiza la amortización de ejercicio actual ya que la venta se hace a final del año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	48.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria (480.000 × 10 %)		48.000

Por la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (280.000 × 1,21)	338.800	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
2813	Amortización acumulada de maquinaria cortadora	96.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	104.000	
213	Maquinaria cortadora		480.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		58.800

La maquinaria estaba financiada con una subvención que se transfiere en su totalidad a resultados, parte por amortización y parte por baja, aunque el asiento a realizar es el mismo.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	216.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		216.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	216.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		216.000

Punto 13

Liquidación del IVA:

472, «Hacienda Pública, IVA soportado»	
Debe	Haber
18.333	
55.755	
273	
74.361	
Saldo deudor 74.361	

477, «Hacienda Pública, IVA repercutido»	
Debe	Haber
	115,5
	252.000
	5.206,61
	58.800
	316.122,11
Saldo acreedor 316.122,11	

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	316.122,11	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		74.361
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		241.761,11

Además, se habrá pagado el IVA reconocido en el balance de comprobación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Ajustes previos al cierre de cuentas

Existencias de materias primas

El importe de las existencias finales se realiza aplicando el criterio de valoración FIFO:

	1,6	1,4	1,26 (1)
Existencias iniciales	15.625		
Compras primer semestre		390.000	
			.../...

	1,6	1,4	1,26 (1)
.../...			
Compras segundo semestre			200.000
EXISTENCIAS	15.625	390.000	200.000
Consumos	-15.625	-390.000	-150.000
EXISTENCIAS			50.000
(1) $(265.500 - 13.500)/200.000 = 1,26$.			

Por el error de las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas $[(17.000 - 15.625) \times 1,6]$	2.200	
113	Reservas voluntarias		2.200

Eliminación de las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	27.200	
310	Materias primas		27.200

Registro de existencias finales por el número de unidades reales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas $(52.000 \times 1,26)$	65.520	
611	Variación de existencias de materias primas		65.520

Anulación del deterioro del año anterior:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
391	Deterioro de valor de las materias primas	8.000	
793	Reversión del deterioro de existencias		8.000

Productos terminados de ropa infantil

Dado que no hay existencias iniciales, vamos solamente a registrar las existencias finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (30.000 × 8)	240.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		240.000

El cálculo del deterioro se realiza comparando el coste de producción con el valor neto realizable:

Coste de producción (30.000 × 8)	240.000
Valor neto realizable (30.000 × 10 – 70.000)	230.000
Deterioro	10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	10.000	
395	Deterioro de valor de los productos terminados		10.000

Amortizaciones

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.622,50	
2813	Amortización acumulada de maquinaria (92.450/5) × (3/12)		4.622,50

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		2.000
	[(50.000 – 500) × (20.000/495.000)]		

El enunciado no proporciona datos para realizar la amortización de las aplicaciones informáticas ni de las construcciones.

Deterioro operaciones comerciales

El deterioro de valor de los créditos comerciales se realiza mediante un sistema de estimación global, por lo que se anula el deterioro del ejercicio anterior y se dota el del ejercicio actual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	50.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		50.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	30.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		30.000

APARTADO B)

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	1.945.522,50	
600	Compras de materias primas		811.500
640	Sueldos y salarios		650.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		175.000
628	Suministros		56.300
649	Otros gastos sociales		1.100
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de <i>factoring</i>		38.000
625	Primas de seguros		15.000
681	Amortización del inmovilizado material		54.622,50
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		104.000
693	Pérdidas por deterioro de existencias		10.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales		30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de productos terminados	3.200.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
609	Rappels por compras	13.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	5.700	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	216.000	
611	Variación de existencias de materias primas	38.320	
793	Reversión del deterioro de existencias	8.000	
712	Variación de existencias de productos terminados	240.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	50.000	
129	Resultado del ejercicio		3.771.520

Asiento de cierre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	447.000	
112	Reserva legal	98.000	
113	Reservas voluntarias	552.200	
181	Rappels cobrados por anticipados	36.500	
171	Deudas a largo plazo	80.000	
400	Proveedores	65.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	241.761,11	
5208	Deudas por efectos descontados	852.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	30.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	108.000	
2817	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas	60.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios	1.100	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	35.000	
438	Anticipos de clientes	24.793,39	
395	Deterioro de valor de los productos terminados	10.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria planchadora	4.622,50	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	2.000	
129	Resultado del ejercicio	1.825.997,5	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
206	Aplicaciones informáticas		60.000
211	Construcciones		800.000
218	Elementos de transporte		50.000
310	Materias primas		65.520
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar		600.000
4311	Efectos comerciales descontados		852.000
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		380.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.223.839
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		19.500
430	Clientes		665,50
4315	Efectos comerciales impagados		60.000
213	Maquinaria planchadora		92.450
480	Gastos anticipados		30.000
350	Productos terminados		240.000
		4.473.974,5	4.473.974,5

APARTADO C)

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	3.200.000
a) Ventas	3.200.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso	240.000
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	5.700
4. Aprovisionamiento	-761.680
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	-759.680
	.../...

.../...	
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	-2.000
5. Otros ingresos de explotación	216.000
b) Subvenciones de explotación incorporadas a resultado del ejercicio	216.000
6. Gastos de personal	-826.100
a) Sueldos, salarios y asimilados	-650.000
b) Cargas sociales	-176.100
7. Otros gastos de explotación	-51.300
a) Servicios exteriores	-71.300
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales	20.000
8. Amortizaciones del inmovilizado	-54.622,50
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	-104.300
b) Resultado por enajenaciones y otras	-104.300
12. Resultados excepcionales	
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	1.863.697,50
14. Gastos financieros	-38.000
A.2) RESULTADO FINANCIERO	-38.000
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.825.697,50
18. Impuesto sobre beneficios	
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	1.825.697,50

BALANCE DE SITUACIÓN

Activo	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE	935.827,50
II. INMOVILIZADO MATERIAL	935.827,50
	.../...

Activo	Importe
.../...	
1. Terrenos y construcciones	800.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	135.827,50
B) ACTIVO CORRIENTE	3.431.524,50
I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
II. EXISTENCIAS	295.520
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	65.520
4. Productos terminados	230.000
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	1.502.165,50
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	1.482.665,50
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas	19.500
IV. INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A CORTO PLAZO	380.000
1. Instrumentos de patrimonio	380.000
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	30.000
VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	1.223.839
1. Tesorería	1.223.839
TOTAL ACTIVO	4.367.352
Patrimonio neto y pasivo	
A) PATRIMONIO NETO	2.923.197,50
A-1) FONDOS PROPIOS	2.923.197,50
I. CAPITAL	447.000
1. Capital escriturado	447.000
III. RESERVAS	650.200
1. Legal y estatutarias	98.000
2. Otras reservas	552.200
.../...	

Patrimonio neto y pasivo	
.../...	
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	1.825.997,50
B) PASIVO NO CORRIENTE	116.500
II. DEUDAS A LARGO PLAZO	80.000
5. Otros pasivos financieros	80.000
V. PERIODIFICACIONES A LARGO PLAZO	36.500
C) PASIVO CORRIENTE	1.327.654,50
I. PASIVOS VINCULADOS CON ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
II. PROVISIONES A CORTO PLAZO	
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	852.000
1. Obligaciones y otros valores negociables	
2. Deudas con entidades de crédito	852.000
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	475.654,50
1. Proveedores	65.000
3. Acreedores varios	1.100
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.....	384.761,31
7. Anticipos de clientes	24.793,39
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	4.367.352

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La empresa Luces de León, SA ha realizado las siguientes operaciones:

1. El día 30 de diciembre de 2016 adquiere un equipo para proceso de información con un valor de adquisición (incluidos los desembolsos por actividades de montaje, preparación y puesta a punto) de 5.000 euros. Dicha operación fue registrada contablemente en la fecha de adquisición. Se consideró una vida útil de 4 años con un criterio de amortización lineal por unidad de tiempo (amortización anual, 1.250 €) siendo la fecha de puesta en funcionamiento el 1 de enero de 2017.

La empresa solicita a Hacienda que apruebe un plan de amortización acelerado, que es aceptado. Desde el punto de vista fiscal, la amortización a practicar en 2016 es de 5.000 euros.

2. En el ejercicio 2017, un cliente ha suspendido pagos. El importe de los derechos de cobro vivos asciende a 12.000 euros.

Desde el punto de vista contable, se ha reconocido en dicho año el deterioro de créditos por operaciones comerciales, mientras que desde el punto de vista fiscal será gasto deducible:

- En 2017: el 20% de los importes a cobrar.
- En 2018: el 30%.
- En 2019: el 50% restante.

3. En el ejercicio 2017 la empresa ha adquirido:

- Nuevos equipos de climatización por valor de 9.000 euros (+ IVA 21%).
- Aplicaciones informáticas, que facilitan el acceso al control de los equipos de climatización desde los ordenadores y dispositivos móviles de la empresa, por importe de 1.000 euros (+ IVA 21%).
- Asimismo, la empresa pagó 3.000 euros (+ IVA 21%) por el «registro del dominio de internet y diseño de la página web» de la misma a una firma especializada.

Todos los elementos descritos en este punto han comenzado a prestar servicios el 1 de julio de 2017. (La climatización con sus aplicaciones informáticas y la página web).

En esta empresa las aplicaciones informáticas se amortizan con el mismo criterio que los equipos para proceso de información descrito en el punto 1, pero su vida útil fiscal es de 2 años.

La empresa ha contabilizado todo lo relativo a la página web y el dominio de internet como gastos del ejercicio, no obstante Hacienda lo considera un intangible con una vida útil de 3 años.

El resto de elementos descritos se han contabilizado considerando como periodo de vida útil 5 años siendo el valor residual nulo. El criterio de amortización practicado es el de dígitos decrecientes tomando como unidad del dígito el semestre.

INFORMACIÓN ADICIONAL

A. Los resultados antes de impuestos son, respectivamente:

	2016	2017	2018	2019	2020
BAI	90.000 €	- 5.750 €	90.000 €	90.000 €	90.000 €

B. Existe una base imponible negativa pendiente de compensar contabilizada en 2015 de 65.000 euros.

C. El tipo de gravamen por el impuesto sobre sociedades es:

2016	2017	2018	2019	2020
30 %	30 %	30 %	30 %	30 %

D. La cantidad de retenciones y pagos a cuenta, soportadas y realizadas en cada ejercicio, y las deducciones y bonificaciones a las que tiene derecho son:

	2016	2017	2018	2019	2020
Deducciones y bonificaciones	1.800 €	1.800 €	1.800 €	1.800 €	1.800 €
Retenciones y pagos a cuenta	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €

Cualquier deducción o bonificación que no pueda ser aplicada en su correspondiente ejercicio se aplicará en el primer ejercicio en que sea posible.

E. No existen más diferencias entre resultado contable y base imponible que las descritas en este enunciado.

Se pide:

Considerando exclusivamente la información facilitada:

1. Contabilización del impuesto sobre beneficios en los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020. (Anotaciones en el libro diario y mayor de todas y cada una de las

- cuentas que afectan al impuesto corriente o diferido, empleando diferentes cuentas para diferentes elementos/situaciones).
2. Cumplimentar las tablas anexas especificando valor contable y fiscal de los diferentes elementos y cuentas a 31 de diciembre de 2016, 31 de diciembre de 2017, 31 de diciembre de 2018, 31 de diciembre de 2019 y 31 de diciembre de 2020.
 3. Valor del resultado después de impuestos de los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.

Para entregar con la solución del supuesto n.º 2

Equipo para proceso de información

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio de adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización acumulada	Valor fiscal	
31-12-2016							
31-12-2017							
31-12-2018							
31-12-2019							
31-12-2020							

Deterioro de créditos comerciales

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Importe crédito	Deterioro contable	Valor contable	Importe crédito	Deterioro fiscal	Valor fiscal	
31-12-2016							
31-12-2017							
31-12-2018							
31-12-2019							
31-12-2020							

Página web y dominio de internet

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio de adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización acumulada	Valor fiscal	
31-12-2016							
31-12-2017							
31-12-2018							
31-12-2019							
31-12-2020							

Equipos de climatización

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio de adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio de adquisición	Amortización acumulada	Valor fiscal	
31-12-2016							
31-12-2017							
31-12-2018							
31-12-2019							
31-12-2020							

Usar si es necesario

	Contable		Fiscal		
	Precio de adquisición	Amortización acumulada	Precio de adquisición	Amortización acumulada	
31-12-2016					
31-12-2017					
					.../...

	Contable		Fiscal		
.../...					
31-12-2018					
31-12-2019					
31-12-2020					

Libro mayor

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
31-12-2016				
31-12-2017				
31-12-2018				
31-12-2019				
31-12-2020				

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
31-12-2016				
31-12-2017				
31-12-2018				
31-12-2019				
31-12-2020				

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
31-12-2016				
31-12-2017				
31-12-2018				
31-12-2019				
31-12-2020				

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
31-12-2016				
31-12-2017				
31-12-2018				
31-12-2019				
31-12-2020				

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
31-12-2016				
31-12-2017				
31-12-2018				
31-12-2019				
31-12-2020				

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Liquidación del impuesto sobre sociedades

Conceptos	2016	2017	2018	2019	2020
Beneficio antes de impuestos	90.000	-5.750	90.000	90.000	90.000
+/- Ajustes					
AA equipos informáticos	-5.000	1.250	1.250	1.250	1.250
Deterioro de clientes		9.600	-3.600	-6.000	
Aplicaciones informáticas		-125	-250	0	250
Dominio de internet		2.500	-1.000	-1.000	-500
Base imponible previa	85.000	7.475	86.400	84.250	91.000
Base imponible negativa	-65.000				
Base imponible	20.000	7.475	86.400	84.250	91.000
Tipo de gravamen	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %
Cuota íntegra	6.000	2.243	25.920	25.275	27.300
Deducciones	-1.800	-1.800	-1.800	-1.800	-1.800
Cuota líquida	4.200	443	24.120	23.475	25.500
Retenciones y pagos a cuenta	-2.000	-2.000	-2.000	-2.000	-2.000
Cuota diferencial	2.200	-1.557	22.120	21.475	23.500

Anotaciones contables del año 2016

Impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	4.200	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.200

Impuesto diferido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles equipos informáticos		1.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		6.000

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	11.700	
6300	Impuesto corriente		4.200
6301	Impuesto diferido		7.500

Anotaciones contables del año 2017

Impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	443	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	1.557	
6301	Impuesto diferido		2.000

Impuesto diferido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles equipos proceso de información (1.250 × 30 %)	375	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro de clientes (9.600 × 30 %)	2.880	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles dominio de internet (2.500 × 30 %)	750	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles aplicaciones informáticas (125 × 30 %)		37,5
6301	Impuesto diferido		3.967,5

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	3.967,5	
6300	Impuesto corriente		443
129	Resultado del ejercicio		3.524,5

Anotaciones contables del año 2018

Impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	24.120	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		22.120

Impuesto diferido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles equipos proceso de información (1.250 × 30 %)	375	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro de clientes (3.600 × 30 %)		1.080
479	Pasivos por diferencias temporarias impondibles aplicaciones informáticas (250 × 30 %)		75
474	Activos por diferencias temporarias deducibles dominio de internet (1.000 × 30 %)		300
6301	Impuesto diferido	1.080	

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		24.120
6301	Impuesto diferido		1.080
129	Resultado del ejercicio	25.200	

Anotaciones contables del año 2019

Impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	23.475	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		21.475

Impuesto diferido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias impondibles equipos proceso de información (1.250 × 30 %)	375	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro de clientes (6.000 × 30 %)		1.800
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
474	Activos por diferencias temporarias deducibles dominio de internet (1.000 × 30 %)		300
6301	Impuesto diferido	1.725	

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		23.475
6301	Impuesto diferido		1.725
120	Resultado del ejercicio	25.200	

Anotaciones contables del año 2020

Impuesto corriente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	25.500	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		23.500

Impuesto diferido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imposables equipos proceso de información (1.250 × 30 %)	375	
479	Pasivos por diferencias temporarias imposables aplicaciones informáticas (250 × 30 %)	75	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles dominio de internet (500 × 30 %)		150
6301	Impuesto diferido		300

Regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente		25.500
6301	Impuesto diferido	300	
120	Resultado del ejercicio	25.200	

$$\text{Resultado del ejercicio} = 90.000 - 25.200 = 64.800$$

APARTADO 2

Equipo para proceso de información:

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor fiscal	
31-12-2016	5.000	0	5.000	5.000	5.000	0	-5.000
31-12-2017		1.250	3.750		5.000	0	+3.750
31-12-2018		2.500	2.500		5.000	0	+2.500
31-12-2019		3.750	1.250		5.000	0	+1.250
31-12-2020		5.000	0		5.000	0	0

A efectos de solución también se añade la siguiente tabla aunque el enunciado del ejercicio no la pida:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base
2016	0	5.000	-5.000
2017	1.250	0	+1.250
2018	1.250	0	+1.250
2019	1.250	0	+1.250
2020	1.250	0	+1.250

Deterioro de créditos comerciales:

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio adquisición	Deterioro contable	Valor contable	Precio adquisición	Deterioro fiscal	Valor fiscal	
31-12-2016	12.000			12.000			
31-12-2017		12.000	0		2.400	9.600	9.600
31-12-2018					3.600	6.000	6.000
31-12-2019					6.000	0	0
31-12-2020							

Al igual que en el caso anterior, a efecto de solución, se añade la siguiente tabla para facilitar la comprensión de los ajustes en la base imponible del impuesto sobre sociedades:

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base
2017	12.000	2.400	+9.600
2018	0	3.600	-3.600
2019	0	6.000	-6.000

Aplicaciones informáticas:

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor fiscal	
31-12-2016	1.000			1.000			
31-12-2017		125	875		250	750	125
31-12-2018		375	625		500	250	375
31-12-2019		625	375		1.000	0	375
31-12-2020		875	125				125
31-12-2021		1.000	0				0

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base
2017	125	250	-125
2018	250	500	-250
2019	250	250	0
2020	250		250
2021	125		125

Equipos de climatización:

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor fiscal	
31-12-2017	9.000	1.636,36	7.363,64	9.000	1.636,36	7.363,64	0
31-12-2018		4.418,18	4.581,82		4.418,18	4.581,82	0
31-12-2019		6.545,45	2.454,55		6.545,45	2.454,55	0
31-12-2020		8.018,17	981,83		8.018,17	981,83	0

Dominio internet y pagina web:

	Contable			Fiscal			Dif. VC-VF
	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor contable	Precio adquisición	Amortización acumulada	Valor fiscal	
31-12-2017	0		0	3.000	500	2.500	-2.500
31-12-2018					1.500	1.500	-1.500
31-12-2019					2.500	500	-500
31-12-2020					3.000	0	0

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste base	474. Pasivos por diferencias temporarias imponibles
2017	3.000	500	+2.500	750 D
2018	0	1.000	-1.000	300 H
2019	0	1.000	-1.000	300 H
2020	0	500	-500	150 H

APARTADO 3

Conceptos	2016	2017	2018	2019	2020
Beneficio antes de impuestos	90.000	-5.750	90.000	90.000	90.000
Gasto devengado por el impuesto	-11.700	3.524,5	-25.200	-25.200	-25.200
Resultado del ejercicio	78.300	-2.225,5	64.800	64.800	64.800

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

El 15 de junio de 2017 la empresa Saarbrucken Investments, SA adquiere 5.000 acciones de Wanka cuando estas cotizan a 20 euros/acción. Los gastos de comisiones, intermediación y cánones de Bolsa suponen un 0,5% aplicado sobre el valor de cotización. La empresa ha adquirido estos títulos para rentabilizar un exceso transitorio de liquidez.

Se conoce que pocos días antes de la adquisición, Bankia había anunciado la aprobación en junta general de accionistas del reparto de un dividendo con cargo al beneficio neto generado en el ejercicio 2016 de 1 euro/acción, que se hará efectivo el 30 de junio de 2017.

Llegado el 30 de junio de 2017 se cobran los dividendos aprobados. La retención fiscal aplicada sobre los mismos es del 18%.

El 1 de julio de 2017 la empresa solicita y obtiene efectivo mediante un préstamo de 400.000 euros a 3 años, en las siguientes condiciones:

- Los gastos de apertura del préstamo ascienden a 1.250 euros.
- El interés nominal es del 3 % anual.
- Los pagos a realizar se han calculado según el método de cuota semestral constante.

Dichos pagos se realizan según el contrato del préstamo los días 30 de junio y 31 de diciembre. El tipo de interés anual efectivo de la operación es el 3,183968 % y la cuota constante que figura en el contrato de préstamo es de 70.210,09 euros. (El primer pago se realizará el 31 de diciembre de 2017 y el último el 30 de junio de 2020).

La cotización de las acciones de Wanka a 31 de diciembre de 2017 se sitúa en 17,5 euros/acción.

Se pide:

1. Realización de los asientos contables referentes a todas las operaciones descritas para el año 2017.
2. Partiendo de que la reclasificación temporal de activos y pasivos se realiza siempre a fecha de cierre (31 de diciembre), determinar el importe a traspasar de largo plazo a corto plazo en las fechas 31 de diciembre de 2017, 31 de diciembre de 2018 y 31 de diciembre de 2019.
3. Elaborar el libro mayor de los pasivos financieros a largo plazo y a corto plazo desde el 1 de julio de 2017 hasta el 30 de junio de 2020, incluyendo todas las anotaciones contables y calculando el saldo tras cada movimiento.

Para entregar con la solución del supuesto n.º 3

Corto plazo:

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
01-07-2017				
31-12-2017				
30-06-2018				
31-12-2018				
30-06-2019				
				.../...

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
.../...				
31-12-2019				
30-06-2020				

Largo plazo:

Cuenta				
	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
01-07-2017				
31-12-2017				
30-06-2018				
31-12-2018				
30-06-2019				
31-12-2019				
30-06-2020				

SOLUCIÓN

APARTADO 1

Acciones Bankia

15 de junio de 2017

La compra de las acciones se registrará según los criterios de valoración de la cartera de negociación, ya que el supuesto señala que la empresa ha adquirido estos títulos para materializar un exceso transitorio de liquidez. Los activos financieros mantenidos para negociar se valo-

rarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Además, los dividendos devengados (son los anunciados en el momento de la compra) no forman parte del valor inicial figurando en una cuenta independiente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (100.500 - 500 - 5.000)	95.000	
669	Otros gastos financieros (100.000 × 0,005)	500	
545	Dividendo a cobrar	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.500

30 de junio

Cobro de los dividendos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (5.000 × 82 %) ...	4.100	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (5.000 × 18 %)	900	
545	Dividendo a cobrar		5.000

31 de diciembre

Los activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Por el ajuste a valor razonable de las acciones:

Valor contable	95.000
Valor razonable (5.000 × 17,5)	87.500
Disminución	7.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	7.500	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		7.500

Préstamo

El 1 de julio de 2017 la empresa solicita y obtiene efectivo mediante un préstamo de 400.000 euros a 3 años, en las siguientes condiciones:

- Los gastos de apertura del préstamo ascienden a 1.250 euros.
- El interés nominal es del 3 % anual.
- Los pagos a realizar se han calculado según el método de cuota semestral constante.

Dichos pagos se realizan según el contrato del préstamo los días 30 de junio y 31 de diciembre. El tipo de interés anual efectivo de la operación es el 3,183968 % y la cuota constante que figura en el contrato de préstamo es de 70.210,09 euros. (El primer pago se realizará el 31 de diciembre de 2017 y el último el 30 de junio de 2020).

Se trata de un pasivo financiero que inicialmente se valora por el importe recibido neto de los costes de transacción (400.000 – 1.250 = 398.750) y posteriormente a coste amortizado en función del tipo de interés efectivo que es el facilitado por el supuesto: 3,183968 %. Dado que los pagos son semestrales hay que calcular el efectivo semestral:

$$(1 + i_2)^2 = (1 + 0,03183968)$$

$$i_2 = 0,015795097$$

El cuadro del préstamo en función de tipo de interés efectivo es el siguiente:

Semestres	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado
0				398.750
1	6.348,04	70.210,09	63.862,05	334.887,95
				.../...

Semestres	Intereses	Pago	Amortización	Coste amortizado
.../...				
2	5.331,36	70.210,09	64.878,72	270.009,23
3	4.298,50	70.210,09	65.911,58	204.097,64
4	3.249,20	70.210,09	66.960,88	137.136,76
5	2.183,20	70.210,09	68.026,89	69.109,87
6	1.100,22	70.210,09	69.109,87	0

1 de julio de 2017

Por la obtención del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	398.750	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		128.740,77
	(63.862,05 + 64.878,72)		
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		270.009,23

31 de diciembre de 2017

En esta fecha procede el pago de la primera cuota y la correspondiente reclasificación a corto plazo que se realiza en el punto siguiente porque es donde se solicita esta información:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	6.348,04	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	63.862,05	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		70.210,09

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	65.911,58	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		65.911,58

APARTADO 2

31 de diciembre de 2017

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	65.911,58	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		65.911,58

31 de diciembre de 2018

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	134.987,77	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (66.960,88 + 68.026,89)		134.987,77

31 de diciembre de 2019

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	69.109,87	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		69.109,87

APARTADO 3

Libro mayor cuenta «Deudas a corto plazo con entidades de crédito»:

	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
01-07-2017		128.740,77		128.740,77
31-12-2017	63.862,05	65.911,58		130.790,31
01-07-2018	64.878,72			65.911,58
31-12-2018	65.911,58	134.987,78		134.987,78
				.../...

	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
.../...				
01-07-2019	66.960,88			68.026,89
31-12-2019	68.026,89	69.109,87		69.109,87
01-07-2020	69.109,87			0

Libro mayor cuenta «Deudas a largo plazo con entidades de crédito»:

	Debe	Haber	Saldo D	Saldo H
01-07-2017				270.009,23
31-12-2017	65.911,58			204.097,64
01-07-2018				204.097,64
31-12-2018	134.987,78			69.109,87
01-07-2019				69.109,87
31-12-2019	69.109,87			0
01-07-2020				