

- **Nuevos mecanismos de coordinación multilateral para reducir las controversias fiscales internacionales.** *José Manuel Calderón Carrero*
- **Problemas actuales de las exenciones sobre retribuciones en especie en el IRPF.** *Antonio Vaquera García*
- **Traslado de residencia a un paraíso fiscal.** *Juan Jesús Martos García*
- **Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial.** *M.ª Sonia Lafont Sendino*
- **Incidencia fiscal del nuevo criterio del TS sobre las retribuciones de los administradores.** *Pilar Álvarez Barbeito*
- **Irregularidad de rentas de la actividad económica en el IRPF.** *Esaú Alarcón García*
- **¿Reducción del 60 % en el IRPF para alquileres de temporada o turísticos?** *Manuel Lucas Durán*
- **Caso práctico sobre cierre contable y liquidación IS 2017.** *M.ª Pilar Martín Zamora y Luis A. Malvárez Pascual*
- **El comportamiento ético de las consejeras de los Comités de Auditoría.** *M.ª Consuelo Pucheta Martínez, Inmaculada Bel Oms y Gustau Olcina Sempere*
- **La materialidad en los estados financieros.** *Belén Álvarez Pérez*
- **Caso práctico de Técnicos de Hacienda.** *Ángel González García y José Tovar Jiménez*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Junio 2018 – Número 423

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 Concurasal Abogados*)

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

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

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

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

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá*)

Lorenzo de las Heras Miguel (*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)

Pedro Manuel Herrera Molina (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED*)

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

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

Luis Alberto Malvárez Pascual (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva*)

Diego Martín-Abril Calvo (*Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda [excedente]*)

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

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

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

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

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

Enrique Ortega Carballo (*Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda [excedente]*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

Gaspar de la Peña Velasco (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid. Abogado*)

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

Enrique Rubio Herrera (*Presidente del ICAC*)

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

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

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



www.cef.es

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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

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

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

ISSN: 1138-9540

ISSN-e: 2531-2138

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2018)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
154 €	<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).

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

(Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS

- 51/2018** El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?
The International Tax Compliance Assurance Programme launched by the OECD: Towards new multilateral and cooperative tax control models for large taxpayers? 5
(José Manuel Calderón Carrero)
- 52/2018** Problemática actual de las exenciones relativas a las retribuciones en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas
Current problems of fringe benefits' exemptions in the salaries taxation of income tax 33
(Antonio Vaquera García)
- 53/2018** *Exit tax* y *trailing tax* en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal
Exit tax and trailing tax in the income tax for transfer of residence to a tax heaven 55
(Juan Jesús Martos García)
- 54/2018** Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial
Wind taxes: jurisprudential analysis 73
(M.ª Sonia Lafont Sendino)


ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 55/2018** Incidencia fiscal del nuevo criterio del Tribunal Supremo sobre la deducción de las retribuciones de los administradores con funciones ejecutivas (Análisis de la STS de 26 de febrero de 2018, rec. núm. 3574/2017) 109
(Pilar Álvarez Barbeito)
- 56/2018** Irregularidad de rentas de la actividad económica en el IRPF (Análisis de las SSTS de 19 y 20 de marzo de 2018, recs. núms. 2070/2017 y 2522/2017, respectivamente) 115
(Esau Alarcón García)

<p>57/2018 ¿Se aplica la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a «vivienda» en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos? (Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, R. G. 5663/2017) .. (Manuel Lucas Durán)</p>	131
--	-----

CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

CASO PRÁCTICO


<p>58/2018 Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2017  (caso práctico) (M.ª Pilar Martín Zamora y Luis A. Malvárez Pascual)</p>	145
---	-----

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

<p>59/2018 ¿Se comportan más éticamente las consejeras que los consejeros de las comisiones de auditoría respecto a la calidad de la información contable? <i>Do women directors behave more ethically than men directors of the audit committees with respect to the quality of the accounting information?</i> (M.ª Consuelo Pucheta Martínez, Inmaculada Bel Oms y Gustau Olcina Sempere)</p>	147
<p>60/2018 Enjuiciando la materialidad en los estados financieros. Recomendaciones del IASB <i>Making materiality judgements. Recommendations of the IASB</i> (Belén Álvarez Pérez)</p>	177

CASO PRÁCTICO

<p>61/2018 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (promoción interna)  (Ángel González García y José Tovar Jiménez)</p>	191
---	-----

Solo disponible en versión digital

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

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

El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes?

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

Este trabajo expone el funcionamiento y elementos más relevantes del «Programa internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales» (ICAP) que ha desarrollado recientemente la OCDE con el objetivo de mejorar los niveles de seguridad jurídica en materia tributaria a través de un mecanismo multilateral que coordina el análisis de riesgos fiscales internacionales por parte de distintas administraciones tributarias en relación con grupos de empresas multinacionales obligadas a presentar el informe fiscal país por país.

Palabras clave: programa internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales; mecanismos de control de riesgos fiscales; informe fiscal país por país; riesgos fiscales; precios de transferencia; establecimiento permanente; cumplimiento cooperativo; BEPS.

Fecha de entrada: 12-02-2018 / Fecha de aceptación: 13-03-2018 / Fecha de revisión: 27-04-2018

The International Tax Compliance Assurance Programme launched by the OECD: Towards new multilateral and cooperative tax control models for large taxpayers?

José Manuel Calderón Carrero

ABSTRACT

This piece of work addresses the functionality and main elements of the «International Compliance Assurance Programme» (ICAP) that the OECD has recently developed with the objective of improving levels of legal security in tax matters through a multilateral mechanism that coordinates the analysis of international fiscal risks by different tax administrations in relation to groups of multinational companies that must submit the global tax country by country report.

Keywords: International Compliance Assurance Programme; tax risk management mechanisms; Country by Country Report; tax risks; transfer pricing; permanent establishment; cooperative tax compliance; BEPS.

Sumario

1. Introducción
2. Análisis del marco establecido por la OCDE para el desarrollo del *International Compliance Assurance Programme* a la luz del *ICAP Operating Manual*
 - 2.1. Aspectos básicos del *International Tax Compliance Assurance Programme*
 - 2.2. Alcance del mecanismo de gestión de riesgos fiscales articulado a través del ICAP: fases, elegibilidad, alcance y documentación necesaria para participar en el programa
 - 2.3. El proceso de valoración y aseguramiento de riesgos fiscales del programa ICAP (*risk assessment & assurance*)
 - 2.4. La instrumentación de la seguridad jurídica a través del ICAP
3. Reflexiones finales sobre el programa ICAP de la OCDE

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Calderón Carrero, J. M. (2018). El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE: ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes? *RCyT. CEF*, 423, 5-32.

1. INTRODUCCIÓN

A través de este trabajo exponemos el funcionamiento y elementos más relevantes del «Programa internacional de cumplimiento y aseguramiento de riesgos fiscales» que ha desarrollado recientemente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) con el objetivo de mejorar los niveles de seguridad jurídica en materia tributaria a través de un mecanismo multilateral que coordina el análisis de riesgos fiscales internacionales por parte de distintas administraciones tributarias en relación con grupos de empresas multinacionales obligadas a presentar el informe fiscal país por país.

El programa ICAP constituye un importante desarrollo de fiscalidad internacional que no puede ser pasado por alto por un conjunto de razones. En particular, cabría destacar como el programa ICAP articula un mecanismo de prevención de controversias fiscales sin precedentes basado en la combinación de la coordinación administrativa multilateral y un enfoque cooperativo entre las autoridades fiscales y los contribuyentes en relación con el análisis, valoración y aseguramiento de *international tax risks* de los grupos de empresas multinacionales.

El ICAP, a pesar de encontrarse todavía en su infancia y no instrumentar una solución definitiva ni universal a los problemas que plantea el control fiscal y el cumplimiento tributario por parte de grupos de empresas multinacionales en el actual sistema de fiscalidad internacional, constituye un paso en la dirección correcta en la medida en que trata de impulsar un modelo multilateral y cooperativo de análisis y de aseguramiento de riesgos fiscales internacionales que puede contribuir a reducir el volumen de controversias fiscales transfronterizas y mejorar el nivel de seguridad jurídica en materia fiscal en un contexto global donde el marco del cumplimiento tributario resulta cada vez más incierto e inestable para todos los operadores.

2. ANÁLISIS DEL MARCO ESTABLECIDO POR LA OCDE PARA EL DESARROLLO DEL *INTERNATIONAL COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME* A LA LUZ DEL *ICAP OPERATING MANUAL*

2.1. ASPECTOS BÁSICOS DEL *INTERNATIONAL TAX COMPLIANCE ASSURANCE PROGRAMME*

El *International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP)* constituye un programa multilateral que la OCDE ha puesto en marcha recientemente como mecanismo avanzado para el control coordinado de riesgos fiscales internacionales de grupos de empresas multinacionales

que tienen obligación de presentar el informe fiscal país por país o *Country by Country Reporting* (CbC R) resultante del estándar mínimo de la acción 13 del proyecto BEPS¹.

En junio de 2017, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE «aprobó» el *ICAP Operating Manual*, tras la elaboración de varias versiones preliminares anteriores como la de abril 2017 (*ICAP, Draft Operating Manual*, April 2017).

Debe precisarse, no obstante, que el *ICAP Operating Manual* (junio 2017) no constituye un mecanismo aprobado formalmente por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ni por el *Forum on Tax Administration* (FTA), en el sentido de constituir un instrumento cooperativo multilateral de evaluación de riesgos fiscales de grandes contribuyentes que deba ser aplicado por parte de las distintas administraciones de los países integrantes de la OCDE. El propio Manual del ICAP (2017) deja claro que cada administración tributaria posee su propio marco legal, cultura jurídica y sus propios criterios y mecanismos de control y gestión de riesgos fiscales, de manera tal que solo aquellos países que voluntariamente deseen realizar un análisis coordinado de riesgos fiscales bajo la fórmula instrumentada a partir del ICAP deberían observar o seguir el marco de reglas básicas establecido a través del referido manual².

En este sentido, el ICAP se configura con un programa voluntario y dinámico que se pone en marcha bajo los parámetros básicos del Manual ICAP (2017) y en formato «piloto». El carácter dinámico del ICAP significa que su «marco regulatorio» irá desarrollándose progresivamente, teniendo en cuenta las experiencias que se pudieran ir obteniendo (por ejemplo, en el marco del *ICAP pilot*) y las propias necesidades del programa.

El *ICAP Pilot* se puso en marcha formalmente el 23 de enero de 2018, contando con la participación de administraciones tributarias y grupos de empresas multinacionales (MNE) de ocho países miembros del FTA OCDE (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España³, Reino Unido y EE. UU.)⁴. Debe señalarse que el FTA OCDE ha elaborado un *handbook* específico para el *ICAP Pilot*⁵, que no coincide totalmente con lo recogido en el *ICAP Operating Manual 2017*, existiendo, no obstante, una consistencia en lo esencial entre ambos programas.

¹ OECD/G20 (2015).

² CTPA/CFA/FTA (2017, pp. 2-3).

³ Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018 recogidas en la Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la AEAT, se refieren implícitamente al ICAP en el apartado dedicado al control fiscal de los grupos multinacionales y grandes empresas. En particular, el Plan Anual de Control Tributario 2018 indica: «España participará en todos aquellos proyectos que, liderados por organismos internacionales, analicen las posibilidades de detección de riesgos fiscales derivadas de nuevas vías de intercambio de información singulares como el contenido en el informe país por país, contribuyendo al diseño de modelos de análisis de riesgo fiscal que puedan convertirse en estándares internacionales de calidad en el trabajo de las administraciones tributarias».

⁴ FTA (2018).

⁵ OECD (2018a).

Las principales ideas que resultan del *ICAP Operating Manual 2017* podrían sintetizarse de la siguiente forma:

- El *ICAP Operating Manual 2017* se presenta como un manual de un mecanismo voluntario y configurado dinámicamente que no ha sido aprobado formalmente por la OCDE o el FTA, tal y como ya indicamos. En este sentido, las administraciones tributarias de los distintos países integrantes de la OCDE ostentan plena autonomía para desarrollar programas nacionales e internacionales de gestión y control de riesgos fiscales de grandes contribuyentes. Y de hecho, la propia OCDE está impulsando otras iniciativas como las inspecciones simultáneas, las *Joint Audits*⁶, así como los principios del nuevo modelo de comprobación tributaria (cooperativa y tradicional)⁷ que las autoridades fiscales están llamadas a desarrollar⁸.
- La idea de fondo del ICAP pasa por potenciar las oportunidades derivadas de la nueva era de transparencia fiscal y las posibilidades de uso de las nuevas fuentes de información (v. gr., el *CbC R & post-BEPS data*) en un marco relacional de naturaleza colaborativa con grupos de empresas MNE que adopten estrategias de bajo riesgo fiscal.
- El *ICAP Operating Manual (2017)*–ICAP OM2017, en adelante– propone usar el informe fiscal país por país o CbC R y la información adicional (documentación de precios de transferencia y complementaria) para facilitar acuerdos multilaterales entre los grupos de empresas MNE y las administraciones tributarias participantes en el programa ICAP. En este sentido, debe destacarse que el ICAP constituye un *risk assessment & assurance process* que resulta distinto a un procedimiento de inspección tributaria o a un APA. El ICAP como «procedimiento» no está concebido para regularizar la situación tributaria de un contribuyente sino para valorar determinados riesgos de forma coordinada a nivel multilateral y verificar que tales riesgos fiscales son bajos en línea con el perfil de riesgo preliminarmente asignado a la MNE que participa en el programa. El resultado del ICAP no es un acto administrativo que proporciona «seguridad jurídica» en el sentido de un APA, aunque se considera previsible que tales acuerdos (APA, BAPA, MAPA) puedan terminar constituyendo un «subproducto» del ICAP. Igualmente, el proceso de análisis de riesgos fiscales derivado del ICAP puede traer consigo regularizaciones tributarias a escala nacional o doméstica por parte de alguna de las administraciones tributarias que participan en el ICAP, tras su finalización (post-ICAP).
- El ICAP puede traer consigo las siguientes consecuencias:

⁶ Vid. Burgers, I. y Criclivaia, D. (2016).

⁷ Vid. OECD (2017a).

⁸ FTA (2017).

- Un uso más informado y específico del *CbC R & post-BEPS data*, de manera que las administraciones tributarias sean capaces de entender y evaluar los riesgos y categorizar (y segmentar) las MNE en función de tal análisis de riesgos fiscales⁹.
- Una utilización más eficiente de los recursos de las administraciones tributarias.
- Una vía más rápida y directa para lograr un mayor nivel de «seguridad jurídica a escala multilateral»¹⁰.
- Un menor número de solicitudes de inicio de MAP y, con ello, una reducción de las controversias fiscales transfronterizas.

En relación con el funcionamiento del ICAP desde la perspectiva de las administraciones tributarias, el manual incluye un capítulo titulado «*Governance, Management and resources*»¹¹, que fija una serie de principios y mecanismos dirigidos a salvaguardar el buen funcionamiento del programa y su desarrollo con arreglo a reglas de buena gobernanza administrativa. A este respecto, se contempla la creación de un *Steering Group* por parte de las administraciones participantes, que operará de forma paralela a los procedimientos internos establecidos en cada país para controlar la implementación de los correspondientes procedimientos de buena gobernanza. Igualmente, el manual operativo del ICAP recoge algunas directrices de corte organizativo referidas a la implementación del programa en cada país.

En este mismo orden de cosas, no puede dejar de apuntarse como la participación de las distintas administraciones tributarias en el ICAP de acuerdo con el manual operativo queda en todo caso sujeta a lo dispuesto en la normativa doméstica de cada país. Muy en particular, consideramos que la participación de una administración en el ICAP debe estar autorizada por la legislación interna, de suerte que la regulación de los procedimientos de asistencia mutua internacional podría aportar una cobertura con respecto a la participación en este tipo de programas,

⁹ La OCDE pone de relieve que la estandarización de la documentación de precios de transferencia que resulta de la acción 13 de BEPS y que no solo afecta al CbC R, sino también al *Master & Local Files*, favorece un análisis multilateral coordinado de la misma, y facilita igualmente una segmentación de contribuyentes y mejora en la calibración y detección de riesgos fiscales, de manera que las administraciones pueden más fácilmente *de-select taxpayers* para focalizar sus controles en los casos y operaciones que entrañan mayor riesgo de incumplimiento tributario. *Vid.* OECD (2018, p. 8).

¹⁰ En este sentido la OCDE llama la atención sobre la conexión del ICAP con el nuevo pilar complementario del proyecto BEPS basado en la mejora de la seguridad jurídica en materia fiscal, siguiendo el mandato del G20 (2017) que sitúa este pilar en la agenda fiscal internacional. *Vid.* G20 Finance Ministers & Central Bank Governors Meeting, Baden-Baden, Germany 17-18 March 2017; y el informe IMF/OCDE, Tax Certainty, Report to the G20 Finance Ministers, March 2017. En relación con el comunicado del G20 y el informe FMI/OCDE puede consultarse nuestro trabajo: Calderón Carrero, J. M. (2017).

¹¹ OECD (2017b, Chapter 5, pp. 34-35).

fijando igualmente los límites de las actuaciones, intercambio de información y uso de los datos obtenidos con arreglo a tal regulación. No obstante, los principios de legalidad y seguridad jurídica requieren que este tipo de mecanismos venga dotado de una regulación completa que fije el marco básico de actuación de las administraciones y los contribuyentes, conectando este programa cooperativo con la regulación general tributaria que ordena los procedimientos tributarios¹².

2.2. ALCANCE DEL MECANISMO DE GESTIÓN DE RIESGOS FISCALES ARTICULADO A TRAVÉS DEL ICAP: FASES, ELEGIBILIDAD, ALCANCE Y DOCUMENTACIÓN NECESARIA PARA PARTICIPAR EN EL PROGRAMA

El capítulo 2 del ICAP OM2017¹³ está dedicado a definir elementos varios estructurales del programa, a saber: sus **fases**, su **ámbito subjetivo (elegibilidad)** y **alcance (riesgos fiscales cubiertos)** y la **documentación a presentar** por parte de los grupos de empresas MNE que participan en el mismo.

El ICAP se estructura en dos **fases**:

- **Primera fase de «Level 1 risk assessment»:** en esta fase las administraciones tributarias participantes de forma coordinada y multilateral comparten sus valoraciones (*risk finding/risk assessment*) y determinan el nivel de riesgo a la luz de la documentación aportada por los contribuyentes y en relación con las cuestiones objeto de revisión en el marco del programa respecto de cada grupo MNE participante en el mismo. Se trata en todo caso de una revisión preliminar de riesgos que no excluye en modo alguno una comprobación más profunda en otra fase del programa o en el marco de procedimientos de control fiscal realizados a nivel doméstico al margen del ICAP.
- **Segunda fase referida a casos no calificados preliminarmente como de «bajo riesgo»:** esta fase se pone en marcha cuando las administraciones tributarias no

¹² El capítulo VI del título III (aplicación de los tributos) de la Ley General Tributaria española está dedicado a la Asistencia Mutua. Esta normativa está estrechamente conectada con las disposiciones previstas en los tratados internacionales y normativa europea que establecen mecanismos de asistencia mutua entre administraciones tributarias (CDI, acuerdos de intercambio de información tributaria, Convenio Multilateral OCDE/Consejo de Europa en materia de asistencia administrativa en materia tributaria [Protocolo 2010], o las Directivas europeas 2011/16/UE y 2010/24/UE). Si bien es cierto que este «paquete normativo» puede dar cobertura jurídica a la participación de la administración tributaria española en un programa como el ICAP, existe un cierto número de cuestiones que requieren de una regulación específica (*vid. supra*) y que la actual regulación no ordenaría en términos compatibles con los principios de legalidad y seguridad jurídica. Con respecto al marco de la asistencia mutua en materia tributaria en España pueden consultarse nuestros trabajos en Carmona Fernández, N. (Coord.). (2018, Capítulos V.3 [Parte I] y VIII y IX [Parte 2]).

¹³ CTPA/CFA/FTA (2017, Chapter 2, pp. 12 y ss.).

han conseguido concluir que las operaciones recogidas en la documentación aportada por el grupo MNE de que se trate entrañan un bajo riesgo fiscal, de manera que tal cumplimiento tributario está «asegurado». La consecuencia de esta valoración preliminar realizada en el marco de la fase I pasa por abrir una segunda fase donde el análisis es más profundo que finaliza con la comunicación al grupo MNE de la valoración final que las administraciones han realizado con respecto a su nivel de riesgo fiscal respecto de la materia objeto del ICAP. En este sentido, se puede decir que el ICAP termina con unas *outcome letters* emitidas por cada una de las administraciones participantes.

En relación con el «alcance» y ámbito subjetivo del ICAP, cabe señalar como la OCDE indica que el programa no queda circunscrito a un pequeño grupo de contribuyentes, aunque se parte de la base de que los participantes son grupos MNE obligados a presentar un CbC R durante el periodo cubierto por el ICAP. También se requiere que la matriz del grupo MNE sea residente fiscal en un Estado cuya administración participa en el ICAP. Igualmente, se advierte que el programa únicamente constituye una revisión preliminar de determinados riesgos fiscales seleccionados, sin que entrañe una comprobación completa de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes en relación con los periodos impositivos objeto de evaluación coordinada.

Con respecto a la «elegibilidad» de un grupo MNE como potencial candidato para participar en el ICAP, la OCDE fija una serie de criterios que las administraciones tributarias tendrán en cuenta a la hora de valorar la participación de los grupos MNE interesados en el programa. Tales criterios se basan en indicadores de buenas prácticas fiscales, ya que se busca que los grupos de empresas MNE participantes en el ICAP tengan un perfil de «bajo riesgo fiscal». Entre los principales criterios mencionados por la OCDE cabría destacar los siguientes, a saber:

- El grupo MNE está obligado a presentar el informe fiscal país por país y está dispuesto a aportar tal informe y la documentación de precios de transferencia (*master & local files*) relacionada con los periodos comprendidos en el ICAP como parte del paquete de documentación del programa.
- El grupo MNE tiene una estrategia fiscal claramente documentada y gestionada a alto nivel bajo responsabilidad del consejo de administración.
- El grupo MNE ha articulado un «mecanismo de control de riesgos»¹⁴ fiscales a nivel global, aplicado de forma integral, y dotado de un alto nivel de gobernanza

¹⁴ La OCDE ha desarrollado un marco de principios fundamentales que deben observar los *tax control frameworks* de las grandes empresas, aunque existe una diversidad de modelos –*vid.* OECD (2016)–. Tales mecanismos se consideran necesarios para fundamentar un cumplimiento tributario robusto de manera que constituyen indicadores de bajo riesgo fiscal, de buen gobierno corporativo en materia tributaria y de buenas prácticas fiscales. *Vid.* Calderón, J. M. y Quintas, A. (2015).

en lo que concierne a la existencia de un sistema (dinámico) de «verificaciones» y control de «aseguramiento» del riesgo, dotado de recursos adecuados.

- El grupo MNE ha presentado estados financieros auditados sin ser objeto de observaciones críticas relevantes al respecto.
- El grupo MNE debe estar preparado para colaborar aportando información sobre *uncertain tax positions* y provisiones por riesgos fiscales cubiertos por el programa ICAP.
- El grupo MNE se compromete a colaborar de forma transparente, abierta y cooperativa con las administraciones tributarias en el marco del programa. En particular, se menciona el compromiso del grupo MNE consistente en la obligación de comunicar a las administraciones cualquier cambio material que se produzca o que se podría producir en el negocio y que pudiera impactar sobre los riesgos fiscales objeto de evaluación en las jurisdicciones cubiertas por el programa.
- El grupo MNE no es calificado como de «alto riesgo fiscal» por las administraciones tributarias participantes en el programa, considerando su historial en relación con la gestión del riesgo fiscal, y las prácticas de buen gobierno y cumplimiento tributario.

En lo que se refiere al **alcance y riesgos comprendidos** en el marco de la evaluación instrumentada a través del **programa ICAP**, cabe destacar como la OCDE ha circunscrito el análisis a los principales *international tax risks*, a saber:

- **Riesgos de precios de transferencia**¹⁵.
- **Riesgos de establecimiento permanente**¹⁶.
- **Otros riesgos fiscales internacionales conectados con los anteriores (*BEPS risks*)**: por ejemplo, cabe mencionar la utilización de entidades híbridas o instru-

¹⁵ El ICAP OM2017 define este riesgo en los siguientes términos: «*Transfer pricing risk* is where the transactions of the group rise to conditions, including the price, which result in the allocation of profits to group companies in different countries on a non-arm's length basis. For example, there may be transfer pricing risk where related party payments have the potential to inappropriately shift income to other jurisdictions and erode the local tax base» –OECD (2017b, nota a pie 7)–.

¹⁶ El ICAP OM2017 define este riesgo en los siguientes términos: «*Permanent establishment risk* is where there is a likelihood that the operations of the group mean that it is carrying on business in another country through a permanent establishment and the permanent establishment has not been recognized for tax purposes by the group in the other country. There may also be risk where there is a recognized permanent establishment for tax purposes but there has not been the correct attribution of business profits to the permanent establishment in the other country (*i.e.*, there is untaxed or insufficiently taxed business profit in the permanent establishment jurisdiction applying the business profits article of the relevant treaty for the covered tax administration and the arm's length principle)» –OECD (2017b, nota a pie 8)–.

mentos híbridos, o estructuras intermedias que pudieran entrañar algún riesgo de abuso de convenios de doble imposición.

El ICAP constituye un programa donde tanto las administraciones tributarias como los contribuyentes participan de forma voluntaria, concurriendo una serie de circunstancias y condicionantes que vienen dadas por el propio marco que ordena el programa (ICAP OM2017). Y en este sentido, el manual operativo del ICAP coloca a las MNE interesadas en la participación en el programa en la tesitura de autoevaluarse a los efectos de determinar si cumplen las condiciones de elegibilidad propias del mismo.

Así, sin perjuicio de que una administración (normalmente la autoridad fiscal del Estado de la matriz del grupo MNE) pueda «invitar» al grupo MNE a participar en el ICAP, le corresponde al contribuyente solicitar a la autoridad fiscal competente del Estado de residencia de la matriz (*Lead Country*) su interés y candidatura para participar en el ICAP.

El ICAP OM2017 establece una serie de principios en relación con la solicitud y selección de los contribuyentes a los efectos de su participación en el programa. A este respecto, se contempla que la solicitud incluya una serie de elementos mínimos entre los que cabría destacar los siguientes:

- Una valoración asertiva sobre el cumplimiento de los criterios de elegibilidad del ICAP.
- Cualquier otro riesgo fiscal adicional que se solicitara fuera valorado en el programa.
- La propuesta de entidades del grupo que quedarían comprendidas en el programa, así como la lista de jurisdicciones donde realiza operaciones que propone que participen en la evaluación coordinada, incluyendo las razones para excluir una serie de entidades o países.
- Los periodos impositivos cubiertos por el programa, de suerte que en principio la evaluación está pensada para cubrir los dos ejercicios fiscales anteriores a la presentación de la solicitud.

La administración del *Lead Country* receptora de la solicitud comunicará a la matriz del grupo MNE el acuerdo alcanzado por las administraciones participantes, lo cual puede implicar variaciones en relación con la solicitud presentada e incluso el rechazo de la misma o el que una administración decline la participación en la evaluación de un grupo MNE debido, por ejemplo, al reducido número de operaciones en el mismo, el historial del grupo o la existencia de procedimientos de comprobación fiscal en marcha.

El cuarto elemento estructural del programa al que el capítulo 2 del ICAP OM2017 le dedica atención se refiere al «**ICAP documentation package**». A este respecto, el contribuyente debe estar preparado para realizar un ejercicio de transparencia fiscal de gran alcance. En particular, el referido manual hace referencia a la aportación por parte del grupo MNE a lo largo del «procedimiento» de un importante paquete de documentación de alto nivel entre la que cabe mencionar una serie de elementos:

- El paquete de documentación de precios de transferencia del grupo MNE (CbC R, *Master & Local Files*).
- La documentación de la estrategia fiscal.
- Un resumen del funcionamiento del «*Tax Control Framework & IT Tax Reporting Systems*».
- Estados financieros consolidados auditados del grupo MNE y de las diferentes entidades integrantes del mismo que participan en el programa.
- Información sobre «posiciones fiscales inciertas» relacionadas con «provisiones fiscales por riesgos».
- Una descripción de la cadena global de valor del grupo, explicando su conexión con cada una de las jurisdicciones cubiertas por el programa y el significado de cada negocio (*global value chain analysis: profit drivers & assessment of alignment with the economic activities of the Group*)¹⁷.
- Cualquier riesgo de precios de transferencia o de establecimiento permanente.
- Descripción del modelo de financiación del grupo MNE.
- Referencia y explicación de cualquier operación de *business restructuring* realizada durante los últimos tres años o que se prevea llevar a cabo a corto plazo.
- Explicaciones o conciliación de las diferencias entre la contabilidad y fiscalidad en relación con determinados parámetros económicos y fiscales que afectan al impuesto sobre sociedades.
- Diagrama de flujos intragrupo en términos similares a la que hay que presentar en algunos países (EE. UU.) con motivo de una solicitud de APA.
- Documentación relativa al riesgo de establecimientos permanentes (*PE risk checklist index*):
 - Información relativa a los establecimientos permanentes declarados.
 - Análisis general de los procesos utilizados por el grupo MNE para determinar la existencia de un establecimiento permanente en los países cubiertos por el programa.
 - Información detallada sobre obras de construcción, instalación o montaje en los países cubiertos por el programa.
 - Información sobre situaciones donde el grupo ha invocado la aplicación de la cláusula de actividades auxiliares y preparatorias para considerar que no

¹⁷ En relación con las distintas técnicas utilizadas en materia de precios de transferencia para realizar los cada vez más frecuentes análisis de *value chain* (VCA), puede consultarse el trabajo de Huijbregtse, S. y Wang, Y. (2018).

existe un establecimiento permanente en una determinada jurisdicción cubierta por el programa.

- Información detallada sobre situaciones donde una entidad del grupo que no opera en un país cubierto por el programa suministra bienes o servicios a clientes situados en tal país, con la asistencia de otra entidad del grupo.
- Información que fundamente a partir de una documentación de precios de transferencia (análisis funcional) la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes declarados por el grupo MNE en los países cubiertos por el programa.

2.3. EL PROCESO DE VALORACIÓN Y ASEGURAMIENTO DE RIESGOS FISCALES DEL PROGRAMA ICAP (*RISK ASSESSMENT & ASSURANCE*)

El programa ICAP, como ya indicamos, constituye un mecanismo multilateral a través del cual las administraciones tributarias desarrollan un proceso de análisis coordinado de riesgos fiscales de grupos multinacionales obligados a presentar un informe fiscal país por país. El principal objetivo pasa por la verificación del *rating* inicial de bajo riesgo fiscal asignado a un grupo MNE, a través de un análisis multilateral y coordinado entre un conjunto de administraciones y el grupo MNE a partir del examen transparente e interactivo de documentación de gran alcance sobre los riesgos fiscales internacionales que presenta tal grupo en las jurisdicciones cubiertas por el programa. En este sentido, el contribuyente y las administraciones tributarias tienen oportunidad de debatir en un marco colaborativo sobre las potenciales «*red flags*» que resultan del análisis de la información suministrada en este marco¹⁸.

El capítulo 3 del ICAP OM2017 está dedicado a desarrollar las dos fases del «procedimiento» (*Level 1 risk review & Level 2 risk review*), una vez que la solicitud de un contribuyente ha sido aceptada y se pone en marcha el programa en relación con el mismo y las correspondientes administraciones tributarias participantes.

El **nivel 1 de revisión de riesgos fiscales**, como ya indicamos más arriba, pasa por un análisis y valoración de toda la información suministrada por el grupo MNE durante el programa por parte de las administraciones cubiertas por el programa y siguiendo el modelo coordinado de evaluación de riesgos propio del ICAP¹⁹. Se considera que tal proceso no debería superar las 8 semanas,

¹⁸ En este sentido, cabe anticipar que la metodología e indicadores de riesgos fiscales recogidos en el Manual elaborado por la OCDE para la efectiva evaluación de los riesgos fiscales que resulten del análisis del informe fiscal país por país será utilizada por las administraciones tributarias que participen en el ICAP. En relación con tal metodología e indicadores véase OECD (2017c). *Vid.* Silbertztein y Le Anurès (2018, pp. 3 y ss.).

¹⁹ El ICAP OM2017 desarrolla con más detalle esta fase en el epígrafe «**A. Level 1 risk assessment-taxpayer application, review, acceptance and early engagement (steps 1A to 1E)**» del OECD (2017b, pp. 22 y ss.).

aunque puede extenderse a 10 si resulta necesario realizar actuaciones dirigidas al aseguramiento de riesgos a efectos de calificar la situación (y al grupo MNE) de bajo riesgo fiscal. La OCDE estima, por tanto, que como regla el proceso de revisión de riesgos del nivel 1 no debería superar las 13 semanas, salvo cuando las administraciones tributarias solicitaran más documentación.

En el caso de que la revisión de riesgos del nivel 1 finalizara con una calificación de bajo riesgo, las administraciones tributarias prepararían las correspondientes «*ICAP outcome letters*».

Allí donde la revisión del nivel 1 no diera lugar a una calificación de bajo riesgo fiscal, el programa prevé pasar al **nivel 2 de revisión de riesgos**, donde las administraciones tributarias realizan un análisis más detallado²⁰. Se prevé que esta fase 2 de revisión de riesgos no supere los 5 meses contados a partir de la finalización de la fase 1. No obstante, el aseguramiento de tales riesgos no tiene asignado un marco temporal, ya que depende básicamente de la eventual modificación de las *tax filing positions* por parte del contribuyente, de cara a confirmar su calificación de bajo riesgo, en cuyo caso se emitirán las correspondientes *ICAP outcome letters* por parte de las administraciones participantes en el programa.

La OCDE advierte que las evaluaciones de riesgos de las fases 1 y 2 pueden no resultar uniformes o simétricas, en el sentido de que puede considerarse que solo algunas situaciones son de bajo riesgo o que están «aseguradas», pudiendo igualmente existir diferencias entre las administraciones tributarias en lo que se refiere a la valoración de los riesgos y su aseguramiento²¹. En este sentido, se anticipa que uno de los potenciales resultados del ICAP puede ser la asimetría o la existencia de diferencias entre las administraciones tributarias en cuanto al contenido de sus *outcome letters* en relación con el contribuyente.

El ICAP OM2017 a la hora de ordenar las actuaciones que se desarrollarán en el marco de las fases 1 y 2 de revisión de riesgos hace algunas precisiones dignas de ser destacadas, más allá de lo ya indicado.

Así, en relación con la **fase 1** de la evaluación de riesgos, el manual pone de relieve lo siguiente:

- Que cada administración tributaria participante en el programa puede seguir aplicando sus herramientas de identificación y gestión de riesgos fiscales, lo cual sugiere que podrían llevarse a cabo procedimientos de inspección a nivel doméstico durante la aplicación del ICAP frente a una MNE.
- Que el *ICAP model approach* únicamente coordina la evaluación de riesgos fiscales de un grupo MNE a nivel multilateral en términos de tiempo y formato cola-

²⁰ El ICAP OM2017 desarrolla con más detalle esta fase en el epígrafe «**B. Level 2 risk assessment (steps 2 and 3)**» del OECD (2017b, pp. 24 y ss.).

²¹ OECD (2017b, p. 22).

borativo, sin que ello implique una «armonización» o «coordinación» de criterios de valoración de riesgos o pérdida de autonomía en relación con el *risk rating* o la metodología de control fiscal.

- En el marco del ICAP se valorará no solo la calidad de la información y documentación remitida sino también eventuales indicios de comportamientos no cooperativos por parte del contribuyente.
- Las administraciones tributarias participantes pueden intercambiar información tributaria en relación con los riesgos fiscales cubiertos por el programa, haciendo uso de las cláusulas de intercambio de información previstas en los tratados internacionales que resultaran de aplicación (los CDI o el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua).
- Los procesos que utilizarán las administraciones tributarias para la detección y valoración de riesgos fiscales resultarán de su práctica administrativa y legislación. No obstante, también se contempla la aplicación de las recomendaciones realizadas por la OCDE sobre uso adecuado de la información del CbC R como instrumento administrativo de gestión de riesgos fiscales²².

²² OECD (2017d). En este manual, la OCDE postula básicamente un enfoque analítico de riesgos a partir de 19 indicadores o factores de riesgos BEPS y la utilización de una técnica de «*ratio analysis*» que pivota sobre enfoques «semiformularios» de *profit allocation* a partir de un *cross-comparison* de una serie de ratios económicos (*profit margin by country, revenue/profit per unit of economic activity (employees, tangible assets, pre-tax return, and post-tax return on equity)*). El análisis comparativo de estos 19 factores y los ratios o indicadores económicos se realizará por las autoridades fiscales a través de una *cross-examination* de los datos del CbC R (FY2016 y 2017 y ss.) de la MNE que busca contrastar y analizar la evolución de tales ratios: a) a nivel del grupo/entidades vinculadas en cada país a nivel regional o a nivel global; b) un contraste externo con los datos derivados de la documentación de las MNE del mismo sector que presentan CbC R, y c) un contraste externo con los datos (estadísticas) de la industria en cada país o a nivel regional o global. Lógicamente cualquier variación relevante de los ratios económicos en cada país, tanto frente a datos históricos internos como frente a comparables externos (otras MNE o datos del sector o industria) o la propia realización de un *restructuring* genera una *red flag* o marcador a efectos del análisis de riesgos fiscales de un CbC R, y en tal sentido las MNE deben estar preparadas para aportar las correspondientes explicaciones valorativas y transaccionales que impactan en el *profit allocation*. Igualmente, las MNE deben estar preparadas para el análisis de las autoridades fiscales basados en técnicas de *data mining* de los términos utilizados en las tablas 2 y 3 (*text mining*), y en este sentido cabe advertir sobre la incidencia que posee el uso de ciertos términos en el CbC R, considerando este uso al servicio del control de riesgos fiscales. Resulta evidente que la configuración del CbC R y el enfoque recomendado por la OCDE a efectos de su utilización como herramienta de control de riesgos fiscales a partir de 19 indicadores de potenciales prácticas BEPS intensifica los riesgos de inspecciones fiscales por temas de fiscalidad internacional y precios de transferencia de las MNE en los distintos países que ahora no solo tienen acceso a más información sino a datos globales, regionales y locales, que pueden combinarse con otra documentación fiscal de la MNE y de otros grupos, permitiendo todo ello manejar más información que puede ser tratada digitalmente para refinar análisis de riesgos fiscales de los grandes contribuyentes. No puede dejar de señalarse como el informe fiscal país por país y los indicadores de riesgos elaborados por la OCDE favorece el análisis de distribución de bases imponibles (*global profit allocation*) a partir de enfoques semiformularios dado que el *ratio analysis* se hace a partir de datos (consolidados/agregados) del grupo en las distintas jurisdicciones. Es decir, el CbC R y el *ratio analysis* postulado por la OCDE no se construye sobre un análisis FAR, dado que (normalmente) no aporta datos segregados (*per company*), ni contiene

- Respecto de los indicadores de riesgos fiscales, la OCDE establece que las administraciones tributarias pueden optar por aplicar sus propios indicadores derivados de su práctica doméstica o utilizar alternativamente los indicadores de riesgos recogidos en el anexo 2 del ICAP OM2017.

– **Indicadores de riesgo fiscal específicos de precios de transferencia:**

- Indicadores rentabilidad/actividad económica (similares a los recogidos en el Informe final de la acción 11 BEPS²³ y en el OECD, *Country-by-Country Reporting Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, 2017).
- Operaciones intragrupo transfronterizas con entidades localizadas en jurisdicciones de baja tributación.
- Pérdidas recurrentes.
- Anomalías relacionadas con el lugar donde se realizan las actividades que generan los beneficios y el lugar donde se imputan los beneficios (*value creation vs profits booking*).
- Operaciones que resultan en la erosión de bases imponibles locales (gastos deducibles relacionados con actividades intragrupo: importante cuantía de cánones, arrendamientos, intereses o derivados).
- Operaciones específicas: transferencia de intangibles y *business restructuring*.
- Indicios de «estructuras de erosión de bases imponibles y transferencia artificial de beneficios» basados en la presentación de una documentación de precios de transferencia de baja calidad o no alineada materialmente con el estándar (más analítico) establecido en la acción 13 de BEPS.

– **Indicadores de riesgo fiscal específicos de establecimientos permanentes (pre/post-BEPS):**

datos transaccionales en particular sobre activos (intangibles), funciones y riesgos. Ahora bien, tanto el informe final BEPS de la acción 13 como los propios acuerdos de intercambio automático de CbC R firmados entre las distintas administraciones tributarias prohíben expresamente el uso del CbC R como fuente y fundamento de ajustes de precios de transferencia a partir de enfoques semiformularios, insistiendo en que el CbC R solo constituye un mecanismo para analizar riesgos BEPS pero que no sustituye ni permite reemplazar en modo alguno una comprobación específica de precios de transferencia a partir de análisis FAR de hechos y circunstancias. En relación con la metodología e indicadores de riesgos fiscales BEPS recogidos en el manual de la OCDE pueden consultarse los siguientes trabajos: Ernick, D. (2017a); y Mantegani, B. (2018).

²³ OECD/G20 BEPS (2015).

- Situaciones fronterizas a la existencia de un establecimiento permanente (cláusula general/agente dependiente, actividades aparentemente auxiliares, fragmentación actividades, agentes aparentemente independientes, nivel de fragmentación de contratos), tomando en consideración el estándar internacional del artículo 5 del MC OCDE pre/post-BEPS.
- Indicadores de riesgo relacionados con situaciones de infrarremuneración al establecimiento permanente:
 - * Desconexión entre funciones/activos/riesgos del establecimiento permanente y la baja cuantía de atribución de beneficios al establecimiento permanente.
 - * Bajo nivel de rentabilidad del establecimiento permanente en relación con el tipo de actividad económica realizado.
 - * Operaciones del establecimiento permanente con otras partes de la empresa (EP/Filiales) situadas en países de baja tributación.
 - * Pérdidas recurrentes.

En relación con la **fase 2** (evaluación y aseguramiento de riesgos fiscales), el Manual del ICAP recoge una serie de indicaciones que consideramos relevantes, a saber:

- El nivel 2 del ICAP se focaliza no tanto en la detección y valoración de los riesgos (que ya han sido verificados en la fase 1) sino en el «aseguramiento» de los mismos, esto es, en la articulación de medidas que mitiguen tales riesgos o simplemente los eliminen o reduzcan a un nivel aceptable (bajo riesgo). Tal mitigación de riesgos puede lograrse a través de la aportación de mayor información y explicaciones por parte del contribuyente de manera que la administración o administraciones afectadas consideren que el riesgo está asegurado. Igualmente, tal efecto puede lograrse a través de un cambio de conducta del contribuyente consistente en la modificación de las *tax filing positions* en el marco del ICAP. En tercer lugar, la mitigación de los riesgos puede lograrse fuera del programa ICAP a través de otra serie de mecanismos (cooperativos o no) como un APA o un procedimiento de comprobación formal, inspecciones simultáneas, *Joint Audits*, o un procedimiento amistoso.
- En el caso de que el contribuyente hubiera logrado mitigar o reducir el nivel de riesgo en el sentido determinado por las administraciones tributarias participantes en el programa dentro del mismo, las distintas administraciones o aquellas que así lo considerasen reflejarán tal aseguramiento del riesgo fiscal (bajo riesgo) en sus *outcome letters* que reconociesen tal resultado de *ICAP concluded case*. Por el contrario, allí donde no se considerase el riesgo asegurado habiendo sido calificado previamente (fases 1 y 2) como medio o alto, las administraciones participantes lo

reflejarán igualmente en sus *outcome letters* y considerarán que se trata de un *ICAP open case* que requiere actuaciones administrativas que aseguren el cumplimiento tributario por parte del grupo MNE de que se trate.

- Nótese también que el análisis y aseguramiento de determinados riesgos fiscales en el marco de ICAP, en ocasiones, solo implica una valoración unilateral de los mismos, ya que puede ocurrir que la otra parte de la transacción resida en un país tercero cuya administración tributaria no participa en el ICAP, de manera que el análisis y el eventual aseguramiento del riesgo no se realizará de forma «holística»²⁴.

2.4. LA INSTRUMENTACIÓN DE LA SEGURIDAD JURÍDICA A TRAVÉS DEL ICAP

El ICAP OM2017 dedica su capítulo 4 a las fórmulas a través de las cuales este programa articula la seguridad jurídica en materia tributaria.

El ICAP prevé expresamente que el contribuyente calificado de bajo riesgo (nivel 1) o que sigue las recomendaciones de las administraciones tributarias en el ICAP obtenga un reconocimiento específico de tal estatus a través de una *letter of tax assurance* u *outcome letters* en relación con la correspondiente categoría de riesgo fiscal (PT/EP), siempre que el riesgo se considere asegurado en las fases 1 y 2 del programa. Tal carta de reconocimiento de aseguramiento del riesgo fiscal (*outcome letter*) debe ser elaborada por cada una de las administraciones tributarias participantes, de suerte que su formato, contenido y autoridad competente vendrá determinado por la legislación y práctica de cada país. Asimismo, el contribuyente obtendrá una *Concluding Note by the Lead of the ICAP*.

El ICAP recoge una serie de directrices sobre las cartas de aseguramiento de riesgos fiscales, haciendo referencia a su contenido, alcance, advertencias, riesgos específicos asegurados, periodo cubierto, administraciones tributarias implicadas, obligación del contribuyente de comunicar cambios relevantes en las estructuras revisadas, etc. El contenido de las *outcome letters* derivadas de los análisis realizados en la fase 1 o en la fase 2 puede resultar distinto, ya que en estas últimas puede incluirse la referencia a los cambios de posición fiscal adoptados por los contribuyentes. Las *outcome letters* también pueden incluir referencia a riesgos asegurados y a los no asegurados (*ICAP open case*).

No obstante, lo normal es que las cartas de aseguramiento de riesgos fiscales lógicamente dejen fuera los *ICAP open cases*, ya que aquí el ICAP no ha logrado el «aseguramiento del riesgo fiscal» que eventualmente se «regularizaría» fuera del ICAP por las correspondientes administraciones tributarias.

²⁴ OECD (2017b, p. 33).

El ICAP contempla distintas opciones en relación con los riesgos cubiertos no asegurados durante el mismo, de manera que tales opciones se desarrollarán al margen del ICAP (y una vez ha finalizado) por las distintas administraciones tributarias, teniendo en cuenta las actuaciones realizadas en el mismo. En este sentido, se indica que las administraciones que participaron en el programa pueden determinar, unilateral, bilateral o multilateralmente, si se requiere llevar a cabo una actuación dirigida a asegurar el cumplimiento tributario por parte del contribuyente, y qué fórmula corresponde utilizar. La OCDE destaca como el análisis coordinado y cooperativo realizado a través del ICAP coloca a las partes en una posición que favorece el desarrollo de soluciones o mecanismos coordinados e internacionales a tal efecto²⁵: los APA bilaterales o multilaterales, *Joint Audits*, inspecciones simultáneas, procedimientos amistosos, sin perjuicio de las posibles actuaciones unilaterales dirigidas a garantizar el cumplimiento tributario.

Desde la perspectiva del control fiscal, algunas administraciones tributarias han puesto de relieve como el ICAP puede contribuir a la segmentación de los grandes contribuyentes por la vía de confirmar el nivel de bajo riesgo de las MNE que participan en el programa, de manera que serían objeto de menos comprobaciones y más focalizadas en operaciones de mayor riesgo –*vid.* Johnston, S. (2018, pp. 575 y ss.)–.

3. REFLEXIONES FINALES SOBRE EL PROGRAMA ICAP DE LA OCDE

Ciertamente, el programa ICAP constituye un importante desarrollo de fiscalidad internacional que no puede ser pasado por alto por un conjunto de razones. En particular, cabría destacar como el programa ICAP articula un mecanismo o *dispute-prevention effort post-BEPS*²⁶ sin precedentes basado en la combinación de la coordinación administrativa multilateral y un enfoque cooperativo entre las autoridades fiscales y los contribuyentes en relación con el análisis, valoración y aseguramiento de *international tax risks* de los grupos MNE.

El multilateralismo fiscal que late en el ICAP constituye un paso en la dirección correcta que de alguna forma resulta necesario y consistente con toda la filosofía del proyecto BEPS, basada en la idea de recuperar el consenso global sobre los principales ejes que conforman el sistema de fiscalidad internacional a través de la actualización de algunos de los estándares internacionales y el establecimiento de principios de nueva planta²⁷. La coordinación fiscal de mínimos que resulta del proyecto BEPS –y que está siendo erosionada por el «unilateralismo fiscal» consustancial a la

²⁵ La OCDE matiza que las recomendaciones y resultados derivados de las actuaciones de valoración y aseguramiento de riesgos en el marco del ICAP solo resultan válidas con respecto a las administraciones tributarias participantes en el programa pero no frente a autoridades fiscales de países terceros –OECD (2017b, p. 33)–.

²⁶ Expresión acuñada por J. Best, senior advisor at IRS's Large Business & International Division –*vid.* Kassam, S. (2018a)–.

²⁷ La OCDE podría estar tratando de potenciar este tipo de mecanismos a través de la revisión del capítulo IV de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia –*vid.* OECD (2018b)–.

soberanía fiscal de los distintos países y una renovada «competencia fiscal entre Estados» derivada de la propia y estructural «competencia entre mercados»²⁸ requiere de una implementación regulatoria uniforme y de un *enforcement* administrativo de los nuevos estándares consistente con la «configuración global» de los nuevos estándares internacionales (*Soft-law* OECD/G20). Sin embargo, lo que acontece en la práctica en este nuevo contexto no es solo que las administraciones tributarias de los distintos países y los contribuyentes se topen con la difícil tarea de aplicar de forma efectiva unos nuevos estándares fiscales más imprecisos y subjetivos que los precedentes²⁹, sino que además las administraciones operan (asimétricamente) a nivel global adoptando enfoques sustantivos distintos y técnicas y metodologías de gestión y control de riesgos fiscales muy dispares que reflejan políticas fiscales e intereses eminentemente nacionales³⁰. De esta forma, el análisis de riesgos de la documentación de precios de transferencia de un grupo MNE por parte de distintas administraciones puede resultar en valoraciones de riesgos muy diferentes en función tanto de su normativa (o práctica) doméstica como de sus técnicas o indicadores de control de riesgos³¹. El hecho de que el *Country-by-Country Report* esté configurado como un instrumento de control de riesgos fiscales que favorece el *cross-comparison* a través del análisis de distribución geográfica de las bases imponibles de los grupos MNE, al margen de los análisis transaccionales propios del *arm's length*, no hace sino intensificar tales riesgos e inseguridad jurídica y favorecen enfoques semiformularios en la aplicación de la normativa de precios de transferencia³².

²⁸ Herzfeld (2016); y Owens, J. y Kaka, P. (2017); Dagan, T. (2017); y Durst, M. (2018).

²⁹ Algunos autores han puesto de relieve como el marco fiscal post-BEPS intensifica la complejidad técnica y plantea problemas de cumplimiento tributario para todas las partes involucradas en tal labor, llegando a aludir al «oscurantismo regulatorio» derivado de la formulación de determinados estándares de BEPS que contrasta con la nueva «transparencia fiscal» de todo el modelo –Durst, M. (2018)–. En este mismo sentido se ha cuestionado que los estándares fiscales internacionales derivados del proyecto BEPS constituyan auténticos «estándares» desde un punto de vista «regulatorio» a efectos de establecer un marco común, uniforme y consistente de reglas o criterios que pueden aplicarse de forma reiterada sin divergencias relevantes –Ernick, D. (2016)–. En la misma línea se ha puesto de relieve como los nuevos estándares ni reflejan la realidad económica de las MNE y los nuevos modelos de negocio ni resuelven el problema de fondo del Sistema de fiscalidad internacional, existiendo una clara deriva a efectos de ir «*beyond BEPS*» por parte de un conjunto de países desarrollados y en desarrollo –Perry, V. (2018, pp. 829 y ss.)–. También se ha señalado como un cierto número de controversias fiscales transfronterizas derivan de una «regulación mutante» de la fiscalidad internacional que tiende a ensanchar el poder tributario de los países exportadores de capital y tecnología frente a los países importadores de tales bienes y derechos, toda vez que la forma en que tales mutaciones tienen lugar (piénsese en el concepto de canon del art. 12 MC OCDE) no acontecen de forma suficientemente clara como para permitir una aplicación más simple y cierta de las reglas de fiscalidad internacional, tal y como exigen los principios de legalidad y seguridad jurídica; curiosamente, algunas de las reglas de tal sistema que más conflictos fiscales y de tensiones entre autoridades fiscales de los Estados fuente y residencia generan no han sido desmanteladas por el proyecto BEPS –*vid.* Martín Jiménez, A. (2017)–.

³⁰ Tal asimetría o disparidad de enfoques administrativos sobre la existencia de riesgos de precios de transferencia o de establecimiento permanente ha sido puesta de relieve por altos funcionarios del IRS de EE. UU. –*vid.* Kassam, S. (2017a)– y de otros países –*vid.* Alepin, B, Moreno-Dodson, B. y Otis, L. (2018)–.

³¹ No obstante, como ya hemos indicado el propio Manual elaborado por la OCDE para la efectiva valoración de los riesgos fiscales derivados de los informes fiscales país por país debería contribuir a reducir la asimetría en la valoración de riesgos por las distintas administraciones.

³² Ernick, D. (2018). En este mismo orden de cosas, se ha puesto de relieve como el modelo de *transfer pricing post-BEPS* articulado por la OCDE quiebra el modelo de imputación de beneficios y pérdidas a partir de la asignación contractual

El ICAP, como hemos visto, no resuelve en todo caso estas asimetrías pero puede permitir en algunos casos evitar controversias fiscales internacionales o reducir su alcance ya que articula un marco donde se contextualiza el modelo fiscal de las MNE y se multilateraliza el análisis de riesgos fiscales de los contribuyentes (*interactive risk assessment discussions*)³³. Ni que decir tiene que cuanto mayores sean las diferencias en los enfoques sustantivos y metodología de gestión de riesgos utilizados por las distintas administraciones tributarias mayores dificultades existirán para que el ICAP opere como un instrumento multilateral de coordinación administrativa³⁴.

El segundo aspecto que antes destacamos se refiere al enfoque y modelo cooperativo de análisis y de aseguramiento de riesgos fiscales articulado a través del ICAP. Ciertamente, una de las aportaciones de este programa pasa por permitir al contribuyente –una MNE obligada a comunicar su CbC R– explicar a todas las administraciones participantes de forma abierta y transparente los parámetros esenciales de su estrategia y modelo fiscal, en particular su política de precios de transferencia, cadena de valor global, flujos intragrupo y forma de operar en las distintas jurisdicciones y de determinar el umbral de establecimiento permanente; es decir, el marco del ICAP permite explicar la intrahistoria de cada MNE y añadir el «contexto» empresarial explicativo de las estructuras y datos recogidos de forma «cruda» en el informe de CbC R. En este sentido, el ICAP proporciona una suerte de *trusted space*³⁵ para que los contribuyentes realicen tal ejercicio de transparencia fiscal en un marco cooperativo cuyo objeto y finalidad no consiste en inspeccionar o regularizar la situación tributaria del contribuyente, sino en valorar y asegurar riesgos en un marco multilateral.

de activos, funciones y riesgos, favoreciendo un modelo de imputación descentralizado y policéntrico considerando el conjunto de entidades que contribuyen a la creación de valor en relación con los intangibles del grupo. Este nuevo modelo resulta mucho más subjetivo y genera mayor inseguridad jurídica, favoreciendo igualmente la aplicación de la metodología del *profit split*. Nótese además que este modelo de *profit allocation* potencia el factor trabajo (*human capital, key persons*) y la propia posición de los países industrializados con mayor capacidad de desarrollar «*Dempe functions*» –vid. Hoor, O. (2018, pp. 529 y ss.)–.

³³ Vid. Finet, J. (2018, p. 757).

³⁴ Kassam, S. (2017b).

³⁵ Tal expresión la ha acuñado A. Pross, *OECD's head of international cooperation and tax administration* –vid. Stupples, B. (2018)–. Nótese, sin embargo, como existen importantes aspectos del programa ICAP que plantean dudas. Por ejemplo, la interacción con otros procedimientos y el régimen de toda la documentación que la MNE aporte en el marco del ICAP suscita algunos interrogantes: ¿está sujeta a confidencialidad en los distintos países que participan en el programa?, ¿cómo puede utilizarse tal información o datos revelados por otras autoridades fiscales en este marco?, ¿puede usarse extramuros del programa ICAP a los efectos de una inspección fiscal, un APA o un *tax settlement post-ICAP*?, ¿cómo se coordina el ICAP con los procedimientos ordinarios de control o con programas cooperativos domésticos?, ¿puede utilizarse a los efectos de otros impuestos, por ejemplo, los gravámenes aduaneros?, ¿puede ser intercambiada la información suministrada en el ICAP con otras administraciones no participantes a requerimiento de estas?, ¿tiene incidencia la participación en el ICAP a efectos de imposición de sanciones tributarias a las entidades integradas en el grupo MNE que participa en el mismo?, ¿qué valor y efectos jurídicos tienen las *outcome letters* en el ámbito doméstico?, ¿qué acontecería cuando los contribuyentes han concluido un APA con alguna de las administraciones tributarias participantes en el ICAP y la metodología o resultados de tal acuerdo previo se cuestionan en el marco del ICAP?

De esta forma, el ICAP no solo permite al contribuyente explicar su estrategia y modelo fiscal sino también ofrecer con carácter previo a una comprobación formal una justificación de negocios y de carácter técnico de algunos «falsos positivos» o *red flags* que resultan de la aplicación de los indicadores de riesgo fiscal derivados de la aplicación del manual OCDE para la valoración efectiva de riesgos fiscales del CbC R³⁶ como, por ejemplo, el *cross-comparison of profits*³⁷.

Otra de las ventajas que podría resultar del ICAP pasa por la reducción del nivel de controversias fiscales internacionales como consecuencia de «acuerdos»³⁸ alcanzados entre las administraciones y los contribuyentes allí donde estos sigan las recomendaciones de las autoridades fiscales y modifiquen su conducta fiscal a través de cambios en sus *tax filing positions*. Igualmente, el ICAP puede facilitar *compliance activity* al margen del ICAP, facilitando la conclusión de los APA (bilaterales o multilaterales), acuerdos amistosos o actuaciones de comprobación simultáneas o conjuntas, todo lo cual puede reducir el nivel de controversias y litigios. Del mismo modo, el ICAP podría operar como catalizador e instrumento para canalizar una vía de multilateralización de los programas cooperativos desarrollados unilateralmente por las distintas administraciones tributarias con el grupo MNE participante en el mismo; así, el ICAP podría servir para que los acuerdos (unilaterales o bilaterales) alcanzados (con anterioridad al ICAP) entre las distintas administraciones tributarias participantes en el ICAP y el grupo MNE de que se trate (también participante en el ICAP) fueran «validados» por las demás administraciones tributarias o, cuando menos, se considerasen sus fundamentos a efectos de alcanzar una solución coordinada a nivel multilateral³⁹.

En este mismo orden de cosas, no puede dejar de destacarse como el ICAP, de un modo u otro, también permite a los contribuyentes valorar de forma más precisa y anticipada sus riesgos fiscales en relación con las jurisdicciones cubiertas por el programa, de manera tal que la MNE estaría en posición de controlar (y valorar) de forma más precisa sus riesgos fiscales⁴⁰. Tal conocimiento anticipado (y mayor control) de sus riesgos fiscales lógicamente permite a los grupos MNE definir (o modular) de forma más precisa su «estrategia fiscal» y adoptar medidas que reduzcan la exposición

³⁶ OECD (2017d).

³⁷ Vid. Johnston, S. (2017a, pp. 137 y ss.); y del mismo autor (2017b, pp. 959 y ss.).

³⁸ Nótese que en el ICAP las administraciones tributarias y los contribuyentes no llegan a «acuerdos» en sentido estricto (un APA o un acta con acuerdo, o un *closing agreement*), sino que las autoridades fiscales comunican al contribuyente su percepción sobre el riesgo fiscal de una determinada estructura o transacción y este puede seguir sus recomendaciones a efectos de lograr una calificación de bajo riesgo que no traiga consigo una *compliance activity* post-ICAP por parte de tal administración.

³⁹ Ya nos hemos referido a la necesidad de que los programas de cumplimiento cooperativo adopten un enfoque más internacional a efectos de reducir de forma efectiva los riesgos de controversias fiscales –vid. Calderón y Quintas (2015, pp. 24-15)–.

⁴⁰ No obstante, tal valoración de los riesgos fiscales derivados del informe fiscal país por país también puede realizarse a través de una autoevaluación realizada de acuerdo con el Manual OCDE (2017) sobre efectiva valoración de riesgos fiscales. Vid., en este sentido: Silbertztein y Le Anurè (2018, pp. 3 y ss.).

a la *absolute explosion of complexity*⁴¹ consustancial al cumplimiento tributario por parte de las grandes empresas en el nuevo marco fiscal post-BEPS⁴². En este sentido el ICAP estaría alineado con estrategias fiscales de grupos MNE que priorizan el objetivo de dotar de una mayor estabilidad a su tasa fiscal efectiva global, así como con grupos MNE que apuestan por modelos cooperativos y estrategias fiscales conectadas estructuralmente con la implementación de los nuevos estándares de buen gobierno y responsabilidad social corporativa⁴³, sin que ello necesariamente signifique una renuncia a la planificación fiscal internacional alineado con el nuevo orden fiscal post-BEPS⁴⁴.

Con todo, existe mucha incertidumbre sobre el funcionamiento efectivo del ICAP y su potencialidad como instrumento multilateral y cooperativo de valoración y aseguramiento de riesgos fiscales internacional, dado que el éxito o fracaso del mismo depende de muchos factores entre los que cabría destacar la eficiencia y eficacia del mecanismo en términos de utilización de recursos administrativos o la capacidad de las administraciones de coordinar enfoques fiscales materiales sobre aspectos tan sensibles y complejos como la distribución (geográfica) de las bases imponibles de las grandes empresas (*global profit allocation*)⁴⁵.

Ciertamente, no puede dejar de reconocerse que el ICAP todavía está en su infancia y que los primeros pasos en su andadura (*ICAP Pilot*) ponen de relieve un limitado entusiasmo general respecto del mismo –ya que solo participan 8 países (OCDE) en el *ICAP Pilot 2018* (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España, Reino Unido y EE. UU.)⁴⁶. Sin embargo, consideramos que su puesta en marcha por la OCDE en sí misma posee potenciales implicaciones que resultan relevantes. Así, el ICAP podría servir para desarrollar de forma coordinada y multilateral nuevos mecanismos y criterios para identificar y gestionar los riesgos fiscales específicos de las grandes empresas. Esta fórmula de coordinación administrativa internacional codificando experiencias y sistemas de detección y control de riesgos constituye un nuevo avance sustantivo en los modelos de control de las MNE que puede traer consigo otra vuelta de tuerca al modelo de comprobación fiscal de los grandes contribuyentes haciéndolo evolucionar hacia un modelo más contemporáneo y cooperativo focalizado en operaciones o estructuras que impliquen un riesgo fiscal relevante de acuerdo con nuevos indicadores y el mayor caudal de información del que disponen las administraciones tributarias en un contexto post-BEPS.

⁴¹ En concreto, Collier se refiere a la complejidad que comporta el cumplimiento tributario del nuevo marco establecido por las acciones 8-10 de BEPS en materia de precios de transferencia –*vid.* Goodall, A. (2017, pp. 1.049 y ss.)–.

⁴² *Vid.* Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. y Sureth-Sloane, C. (2017); y Juan Peñalosa de, J. L. (2018, pp. 73-74).

⁴³ En este sentido, la participación en el ICAP puede crear un cierto *halo effect* en la medida en que la participación en el mismo está limitada a MNE calificadas preliminarmente como de bajo riesgo fiscal y que adopten una posición cooperativa que conecta con una estrategia fiscal que toma en consideración el buen gobierno corporativo en materia fiscal y minimiza el riesgo fiscal reputacional –*vid.* Kassam, S. (2018b)–.

⁴⁴ En este mismo sentido, *vid.* Van Den Hurk, H. (2018, pp. 122 y ss.).

⁴⁵ *Vid.* Stupples, B. (2018); Ermick, D. (2017b).

⁴⁶ FTA (2018).

Toda la experiencia adquirida por las administraciones tributaria en el marco del ICAP servirá para ir refinando y modulando los programas de control fiscal a nivel nacional respecto del resto de grandes empresas, y será empleado igualmente para el desarrollo de sistemas eficientes de utilización del informe fiscal país por país (y el cada vez mayor *pool* de datos fiscales en general), así como para la actualización de los estándares fiscales internacionales de desarrollo de BEPS, particularmente la reforma del CbC R y otra normativa *anti-base erosion & profit shifting*.

En este sentido, cabe apreciar una tendencia dirigida a la potenciación de mecanismos administrativos de control y gestión de riesgos fiscales de grandes empresas cada vez más basados en transparencia fiscal, coordinación internacional y la utilización intensiva de indicios de estructuras de erosión de bases imponibles y transferencia artificial de beneficios, a efectos de robustecer el control fiscal sobre los grandes contribuyentes⁴⁷.

⁴⁷ A este respecto, puede mencionarse una línea de trabajo del Foro UE de Precios de Transferencia dirigida a desarrollar un marco común europeo de comprobaciones multilaterales de precios de transferencia. En concreto, el Foro UE de Precios de Transferencia ha publicado un *working paper* –**EUJTPF, Multilateral Approach to Transfer Pricing Audits within the EU (JTPF/003b/2018/EN, Taxud/D2)**– que vendría a explicar los fundamentos de tal marco; en particular, este papel de trabajo pone de relieve lo siguiente: a) se destaca la necesidad de desarrollar el marco de las inspecciones simultáneas de precios de transferencia por parte de administraciones tributarias de los Estados miembros considerando las ventajas que resultan de la puesta en marcha de tales enfoques multilaterales coordinados a efectos de la verificación de la «sustancia fáctica» (operativa-funcional, gestión de riesgos, control de activos, delineación transaccional) de las operaciones y estructuras de las empresas que operan a escala transfronteriza en la UE; b) se considera que el artículo 11 de la Directiva 2011/16 aporta una base legal suficiente para llevar a cabo tal *multilateral simultaneous audits* (MSAs), de manera que pueden coordinarse comprobaciones tributarias realizadas por distintas administraciones tributarias e intercambiar información sobre los hechos verificados en cada jurisdicción. Sin embargo, se admite que el estadio superior de tales comprobaciones multilaterales representado por la *Joint Audits* –donde se crea un equipo de inspección multilateral y se fija una *joint binding conclusion*– no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la referida Directiva UE; c) El *working paper* se muestra partidario de desarrollar un marco europeo de buenas prácticas sobre «MSIAs» con el objetivo de mejorar la comprobación de los precios de transferencia a escala europea y lograr una asignación de las bases imponibles más correcta, evitando casos de doble imposición y de doble no imposición. A este respecto, se insiste en la idea de que las comprobaciones multilaterales permiten un mejor entendimiento de los hechos y circunstancias sobre las que pivota la política de precios de transferencia de las empresas que operan a nivel europeo. También se destaca que las MSIAs permiten un entendimiento común de la sustancia fáctica de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de que las distintas administraciones tributarias puedan adoptar enfoques o posiciones fiscales asimétricos en lo que se refiere a la aplicación de la normativa de precios de transferencia. Tal fijación uniforme de los hechos puede articularse a través de un *final factual report*, donde constarán los hechos sobre los que hay acuerdo, sin perjuicio de los matices o reservas que pudieran expresar las autoridades fiscales nacionales en todo aquello que les concierna. Lógicamente, tal *final factual report* no incluye un *common legal approach*, pero puede favorecer enfoques de regularización tributaria más coordinados e incluso contribuir a la resolución de controversias *ex ante* o *ex post* vía APA o MAP; y d) A efectos de desarrollar *best practices* se considera relevante adoptar un marco coordinado en relación con una serie de cuestiones: i) el proceso de obtención de información del contribuyente, de manera que resulte coordinado y se evite duplicidad; ii) coordinación de los intercambios de información entre las administraciones participantes en la MSIA; y iii) la participación del contribuyente, particularmente la posibilidad de articular mecanismos que permitan una cooperación activa por parte del mismo. El *working paper* sobre MSIAs apunta hacia un mayor desarrollo coordinado de estos controles multilaterales de precios de transferencia a escala europea. La idea que subyace pasa por un escalamiento cuantitativo y cualitativo de las inspecciones simultáneas en materia de *transfer pricing*, aprovechando las sinergias derivadas

No puede perderse de vista como las administraciones tributarias modernas han elevado el umbral de cumplimiento tributario de los grandes contribuyentes, exigiéndoles un alto nivel de control de sus riesgos fiscales y capacidad para explicar de forma transparente su estrategia fiscal y modelo de *profit allocation* en términos consistentes con los estándares internacionales y locales⁴⁸. Y tal elevación del umbral de cumplimiento tributario viene acompañado de nuevas técnicas de gestión y control de riesgos fiscales de grandes contribuyentes⁴⁹.

Estos avances de los mecanismos de control fiscal internacional (globalización de las administraciones e intensificación de la transparencia fiscal) que tensionan el estándar de cumplimiento tributario de los contribuyentes que operan internacionalmente contrasta con un déficit de seguridad jurídica que dificulta seriamente la realización de negocios (*bona fide*) transfronterizos por parte de las empresas, y comporta riesgos fiscales y empresariales que son estructurales al sistema de fiscalidad internacional y generan distorsiones y efectos colaterales negativos tanto para los contribuyentes como para los Estados y sus administraciones.

Es verdad que ni el ICAP ni otras iniciativas de la OCDE (v. gr., la acción 14 de BEPS) acaban de dar el salto a efectos de establecer mecanismos de coordinación fiscal internacional que aporten un correlativo nivel de «seguridad jurídica multilateral» a los grandes contribuyentes que operan a escala global enfrentándose al cumplimiento tributario de regulaciones fiscales dispares y enfoques administrativos asimétricos respecto de los denominados estándares de fiscalidad internacional⁵⁰.

de un análisis conjunto y coordinado de las transacciones intragrupo de los grupos de empresas de manera que el mayor caudal de información a disposición de las administraciones (CbC R, documentación precios de transferencia) pueda ser analizado de forma conjunta no solo a partir de un enfoque de análisis de riesgos a partir de los datos declarados sino atendiendo a la «sustancia fáctica» verificada a nivel multilateral. En cierta medida, el modelo de MSIA que se estaría tratando de potenciar a escala europea vendría a constituir otra pieza del cambio de modelo de comprobación tributaria post-BEPS, que requiere mayor consistencia por parte de los contribuyentes en lo que se refiere a la elaboración de la documentación de precios de transferencia y sobre todo de la sustancia fáctica (*FAR analysis*) y posiciones fiscales adoptadas en relación con el cumplimiento tributario con el principio de plena competencia.

⁴⁸ Algunos autores han destacado como estamos ante un cambio de paradigma fiscal donde las grandes empresas deben alinear su cumplimiento tributario al nuevo contexto que pivota sobre altos niveles de transparencia fiscal y una inversión de la carga de la prueba de acuerdo con la cual los contribuyentes son los que deben acreditar *ex ante* la fundamentación técnica (finalista) de la aplicación de las normas y la justificación empresarial de las operaciones –Valente, P. (2018, pp. 14 y ss.)–. A su vez, los nuevos estándares fiscales BEPS traen consigo la articulación de nuevos mecanismos de transparencia que reducen los *blind spots* (*transfer pricing country by country reporting, intercambio automático de rulings/APA, Disclosure rules*) e intensifican las exigencias de sustancia de las estructuras internacionales. No obstante, la planificación fiscal internacional basada en el uso legítimo de jurisdicciones de baja tributación no resulta neutralizada o impedida por los nuevos mecanismos de transparencia fiscal post-BEPS, aunque sí que impactan sobre tales esquemas de *tax planning* elevando el deber de diligencia sobre el cumplimiento tributario, particularmente sobre los nuevos estándares de sustancia económica post-BEPS –*vid.* Majdanska, A. y Lindenberg, P. G. (2017, pp. 630 y ss.); Larking, B. (2018, pp. 329 y ss.); y Longhorn, M., Rahim, M. y Sadiq, K. (2016, pp. 4 y ss.)–.

⁴⁹ Silbertztein y Le Anurès, (2018, p. 3).

⁵⁰ Desde la doctrina nacional e internacional se ha destacado este déficit de seguridad jurídica en materia tributaria como consecuencia del actual orden fiscal internacional. *Vid.* Govind, S. y Turcan, L. (2017); y Serrano Antón, F. (2018, pp. 5 y ss.).

Sin embargo, el ICAP constituye un paso en la dirección correcta en la medida en que trata de impulsar un modelo multilateral y cooperativo de análisis y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales que puede contribuir a reducir el nivel de controversias fiscales transfronterizas y aumentar la «seguridad jurídica en materia fiscal».

Ni que decir tiene que el ICAP no constituye un modelo o solución «universal» en el sentido de que puede no resultar adecuado para todos los grupos MNE o administraciones, constituyendo en ambos casos una decisión estratégica que debe ponderarse cuidadosamente considerando las circunstancias presentes en cada situación⁵¹.

En suma, el ICAP constituye una pieza más del orden fiscal global post-BEPS que cataliza una serie de tendencias de coordinación fiscal multilateral trasladándolas al ámbito del «*enforcement* administrativo» con el objetivo de articular un modelo más eficaz de control y aseguramiento de los riesgos fiscales de los grupos MNE, por la vía de combinar tal coordinación administrativa con elementos de un modelo de cumplimiento tributario cooperativo, de manera tal que se reduzca el número de controversias fiscales transfronterizas que se anticipa pueden derivarse de un nuevo marco fiscal internacional más inestable y en transformación.

Referencias bibliográficas

- Alepin, B., Moreno-Dodson, B. y Otis, L. (2018). *Winning the Tax Wars: Tax Competition and Cooperation*. Kluwer.
- Burgers, I. y Criclivaia, D. (2016). Joint Tax Audits: Which Countries May Benefit Most? *WTJ*, 8(3).
- Calderón Carrero, J. M. (2017). Comunicado de los Ministros de Finanzas del G20 y de los Gobernadores de Bancos Centrales, de 17-18 marzo 2017. *Revista Interactiva de actualidad fiscal AEDAF*, Marzo.
- Calderón, J. M. y Quintas, A. (2015). *Cumplimiento Tributario Cooperativo y Buena Gobernanza Fiscal en la Era BEPS*. Pamplona: Aranzadi-Thomson Reuters.
- Carmona Fernández, N. (Coord.). (2018). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE*. Valencia: CISS.
- CTPA/CFA/FTA (2017). *International Compliance Assurance Programme-ICAP Operating Manual 2017*, 5/REV2.

⁵¹ No puede dejar de apuntarse como iniciativas como el ICAP no hacen sino reflejar y anticipar un movimiento hacia nuevos modelos de comprobación de grandes contribuyentes, poniendo en valor las estrategias fiscales de las grandes empresas que optan por un modelo de cumplimiento tributario más cooperativo (transparencia) y adaptado a los nuevos estándares fiscales, proactivo y robusto técnica y documentalmente en cuanto a las posiciones fiscales adoptadas en las declaraciones tributarias (*audit ready filing tax positions as new good practice standard post-BEPS*), en tanto en cuanto puede permitir un mayor y mejor control de sus riesgos fiscales y enfoques de planificación fiscal.

- Dagan, T. (2017). *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge University Press.
- Durst, M. (2018). Taxing Multinational Business in Lower-Income Countries. *TNI*, February.
- Ernick, D (2016). Can the OECD Remain an International Tax Standard-Setting Organization? *DTR BNA*, December 23.
- Ernick, D. (2017a). OECD CbC Risk Assessment Handbook: Formulary Apportionment is the New Arm's Length. *TM Int'l J.*, 777(47).
- Ernick, D. (2017b). It takes a Village... to Comply With Country-by-Country Reporting Requirements. *DTR*, 215(3-1).
- Ernick, D. (2018). Disputes Created By Reporting Lead to Creation of OECD's International Compliance Assurance Program Pilot. *TM International Journal*, 47.
- Finet, J. (2018). IRS Taking leadership Role in OECD's CbC Risk Assessment Program. *TNI*, February 19.
- FTA (2017). *Communiqué of the 11th Meeting of the OECD Forum on Tax Administration*. Oslo, Norway, September 29.
- FTA (2018). *International Compliance Assurance Programme (ICAP)*. 25/01/2018 (<www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration>).
- Goodall, A. (2017). BEPS Experts Ponder Uncertain Future for Arm's-Lenght Principle. *TNI*, 1.049 y ss.
- Govind, S. y Turcan, L. (2017). Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century. *Derivs. & Fin. Instrums.*, 19(5).
- Herzfeld (2016). Will Information Exchange Lead to Information Misuse? *TNI*, November 7.
- Hoor, O. (2018). The revised OECD Transfer Pricing Guidance on Intangibles: A Critical Analysis. *TNI*, April 23.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. y Sureth-Sloane, C. (2017). What are the Drivers of Tax Complexity for Multinational Corporations? Evidence from 108 Countries. *WU International Taxation Research Paper*, 2017-12.
- Huibregtse, S. y Wang, Y. (2018). How to Align the Value Chain Creation Factors on the Rubik's Cube: Techniques to Excel in the Value Chain Analysis. *TM International Journal*, 47(2).
- Johnston, S. (2017a). Tax Chiefs Launch Pilot of Joint Risk Assessment Program. *TNI*, October 9.
- Johnston, S. (2017b). Canada Spearheading Effort to Catalog Ways of Using CbC Reports. *TNI*, June.
- Johnston, S. (2018). Participants Welcome Joint Tax Risk Assessment Pilot. *TNI*, April 23.
- Juan Peñalosa de, J. L. (2018). Los últimos 50 años en la fiscalidad internacional. *Revista Técnica Tributaria*, 119, 73-74.
- Kassam, S. (2017a). Global Risk Assessment Program a Game Changer: OECD Head. *DTR*, 241, I-1.
- Kassam, S. (2017b). US to Participate in Global Tax Risk Assessment Program. *Daily Tax Report*, June 6.
- Kassam, S. (2018a). IRS Hopes to Learn Lessons for Global Tax Risk Assessment Program. *DTR* 29(8)

- Kassam, S. (2018b). Procter & Gamble to Share Tax Data in OECD Pilot Program. *DTR*, 33(16).
- Larking, B. (2018). A Matter of Substance. *TNI*, January.
- Longhorn, L., Rahim, M. y Sadiq, K. (2016). Country-by-country reporting: an assessment of its objective and scope. *eJournal of Tax Research*, 14(1), 4 y ss.
- Majdanska, A. y Lindenberg, P. G. (2017). Tax Compliance in the SpotLight-The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers. *BIT*, November.
- Mantegani, B. (2018). Country-by-Country Reports: New OECD Handbook Guides Countries and Taxpayers in Risk Assessment Best Practices. *TM Int'l J.*, 47(23).
- Martín Jiménez, A. (2017). Tax Avoidance and aggressive tax planning as an international standard? *Tax Avoidance Revisited*, IBFD-EALTP, Amsterdam.
- OECD/G20 (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 BEPS.
- OECD/G20 BEPS (2015). *Measuring and Monitoring BEPS. Action 11, Final Report*.
- OECD (2016). *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*, May 13.
- OECD (2017a). *Changing Tax Compliance Environment and Role of Audit*. Paris: OECD.
- OECD (2017b). *International Compliance Assurance Programme-ICAP Operating Manual 2017*.
- OECD (2017c). *Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, September.
- OECD (2017d). *Country-by-Country Reporting Handbook on Effective Tax Risk Assessment*.
- OECD (2018a). *International Compliance Assurance Programme, Pilot Handbook*. Working Document, OECD, January.
- OECD (2018b). *OECD invites public comments on the scope of the future revisión of Chapter IV (administrative approaches) and Chapter VII (intra-group services) of the Transfer Pricing Guidelines*, 9.05.2018.
- Owens, J. y Kaka, P. (2017). Conversations: Jeffrey Owens and Porus Kaka. *TNI*, October 2.
- Perry, V. (2018). Is the Present International Tax Architecture Fit for Purpose? *TNI*, 89, 829 y ss.
- Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. *RCyT*, 419, 5 y ss.
- Silbertztein y Le Anurès (2018). Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment. *ITPJ*, 3 y ss.
- Stupples, B. (2018). OECD: New Scheme Gives Big Business ‘trusted space’ for tax. *Daily Tax Report*, January 29.
- Valente, P. (2018). Spirit of Tax Law and Tax (Non-) Compliance: Reflections on Form and Substance. *European Taxation*, January, 14 y ss.
- Van Den Hurk, H. (2018). Tax Planning, Ethics and Our New World. *BIT*, 72(2), 122 y ss.

Problemática actual de las exenciones relativas a las retribuciones en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

Antonio Vaquera García

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de León*

EXTRACTO

El presente trabajo plantea un análisis exhaustivo de los diferentes supuestos de no sujeción y exención que se encuentran en la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En este sentido se realiza un examen crítico de cada una de las figuras a la luz de la reciente modificación normativa operada por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Palabras clave: impuesto sobre la renta; rendimiento del trabajo; rendimiento en especie; exención; beneficio fiscal.

Fecha de entrada: 29-01-2018 / Fecha de aceptación: 16-03-2018

Current problems of fringe benefits' exemptions in the salaries taxation of income tax

Antonio Vaquera García

ABSTRACT

The present work proposes an exhaustive analysis of the different assumptions of non-subjection and exemption that are found in the regulation of personal income tax. In this sense, a critical examination of each one of the figures is carried out in the light of the recent normative modification operated by Royal Decree 1074/2017, of December 29, which modifies the Regulation of Income Tax of the Individuals, approved by Royal Decree 439/2007, of March 30.

Keywords: income tax; salaries taxation; fringe benefits; exemption; tax benefit.

Sumario

1. Introducción
2. Supuestos que se consideran no sujetos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas
 - 2.1. Financiación de estudios exigidos por el puesto de trabajo
 - 2.2. Seguros de accidente laboral o responsabilidad civil del trabajador
3. Exenciones a las retribuciones en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas
 - 3.1. Entrega de productos a precios rebajados en cantinas, comedores de empresa o economatos de carácter social
 - 3.2. Utilización de bienes destinados a servicios sociales y culturales del personal empleado, incluido el servicio público de transporte colectivo
 - 3.3. Seguros de enfermedad
 - 3.4. Prestación de servicios educativos a los hijos de los trabajadores
 - 3.5. Entrega de acciones o participaciones a los trabajadores

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Vaquera García, A. (2018). Problemática actual de las exenciones relativas a las retribuciones en especie en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. *RCyT. CEF*, 423, 33-54.

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre la renta de las personas físicas enumera como una de sus fuentes de renta principales los denominados rendimientos del trabajo; no en vano, se trata de la categoría de renta que supone la base fundamental de la recaudación por este tributo y de ahí que su regulación sea una de las que debe interpretarse de forma más ajustada posible, tanto desde el punto de vista técnico, como de la problemática social que ello conlleva.

Un sector fundamental de estudio de dichos rendimientos del trabajo son las retribuciones que obtienen los asalariados de forma no dineraria, es decir, las retribuciones en especie, definidas en el artículo 42 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del impuesto (LIRPF) y, dentro de esta materia, vamos a centrar nuestra atención en el presente trabajo en los diferentes supuestos de no sujeción y exención en relación con las retribuciones en especie que se incluyen en el precepto citado¹.

A su vez, hay que advertir sobre la reciente modificación del Reglamento del impuesto sobre la renta, llevada a cabo por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre (RIRPF), que ha alterado algunas de las cuantías y prescripciones de ciertas exenciones contempladas en la regulación legal².

En este sentido, los apartados 2 y 3 del artículo 42 de la LIRPF establece un listado, *numerus clausus*, de supuestos que por estricta disposición legal, y siempre que cumplan unas determinadas condiciones, no constituirán rendimientos de trabajo.

Si bien la legislación no realiza una enumeración de aquellos supuestos más comunes de rentas en especie, no hace lo mismo con aquellas rentas que no deben considerarse rendimientos del trabajo en especie, estableciendo una lista cerrada de los mismos; a su vez, el legislador señala qué supuestos serán de no sujeción y cuáles de exención, lo que conduce a que sea conveniente un análisis doctrinal de los mismos.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que mientras que la **no sujeción** supone estar fuera del hecho imponible, con lo que su realización no supone el nacimiento de la obligación tributaria, con la **exención** sí que se produce el hecho imponible, pero el legislador exime total o parcialmente dicha obligación al generador del tributo, es decir, se ha producido otra circunstancia que neutraliza la eficacia del mismo.

¹ Para un mayor detalle del tratamiento de este problema en algunos países europeos, *vid.* Fernández Junquera, M. (2013).

² Sobre la reforma anterior de la legislación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, véase: Álvarez García, S. y Aparicio Pérez, A. (2016).

Así, la opinión mayoritaria de la doctrina³ considera que serán rentas no sujetas aquellas que se deriven de una relación que no sea laboral o estatutaria, las que sean dinerarias y las que no se hayan obtenido de forma gratuita o por un precio inferior al mercado. En definitiva cuando falte alguno de los elementos definitorios de los rendimientos del trabajo en especie.

En este sentido, la opinión mayoritaria de la doctrina considera como supuestos de no sujeción la financiación de estudios de actualización, capacitación o reciclaje de los trabajadores⁴, la entrega de alimentos en comedores de empresa, la utilización de bienes destinados a servicios sociales y culturales del personal⁵, así como el pago de las primas de seguros de accidente laboral o de responsabilidad civil⁶.

En cambio, las rentas exentas deben considerarse como un beneficio fiscal, con lo que aquí el legislador especifica claramente cuáles son estas rentas exentas, ya que su aplicación por lo tanto es restringida. Tal es el caso de la entrega de acciones a los trabajadores de la empresa⁷ o las primas por seguros de enfermedad⁸.

Sin embargo, con la redacción actual del artículo 42 de la LIRPF se deriva una clasificación diferente de lo anterior, pues solo se admiten como no sujetos los casos de financiación de estudios del trabajador y de los seguros de accidente laboral o responsabilidad civil (apdo. 2 del art. 42), mientras que el resto de supuestos se consideran exenciones (apdo. 3 del art. 42)⁹.

³ Puede leerse en este sentido a Abella Poblet, E. (2000, p. 52) y Vega Herrero, M. (2000, p. 302).

⁴ Estamos ante un supuesto claro de no sujeción, en la medida en la que el trabajador no obtiene un beneficio particular con esta retribución, uno de los requisitos básicos para estar ante la presencia de un rendimiento del trabajo en especie.

⁵ En estos dos últimos casos (entrega de productos en comedores de empresa y la utilización de servicios destinados a servicios sociales y culturales del personal empleado), coincidimos con la opinión de la doctrina mayoritaria que los enmarca como supuestos de no sujeción. Ya que en ambos casos resultaría realmente complejo la individualización del beneficio que le pueden reportar estos rendimientos para cada trabajador. A esto hay que añadir que la utilización de estos bienes no se efectúa para la satisfacción de fines particulares, sino con objetivos empresariales, como pudiera ser en el caso de la entrega de productos a precios rebajados en comedores de empresa, que el trabajador no vea interrumpida durante un tiempo excesivo su jornada laboral, y la repercusión que esto podría tener para la productividad de la entidad.

⁶ En este caso la no sujeción es obvia, ya que dicho seguro no implica un beneficio particular para el trabajador, sino que se constituye como un instrumento necesario para la prestación de servicios por cuenta ajena.

⁷ Es un supuesto claro de exención a nuestro parecer, ya que sí que se produce el hecho imponible en la medida en la que el trabajador obtiene unas acciones de la empresa, que cumplen con todos los requisitos de las retribuciones del trabajo en especie, a las cuales el legislador otorga un beneficio fiscal. Este beneficio fiscal se otorgará siempre y cuando el trabajador cumpla con los requisitos de mantenerlos al menos durante tres años, así como que no exceda una determinada cuantía, requisitos que posteriormente serán analizados. Por lo tanto, parece claro que el legislador pretende establecer una exención, y por lo tanto esta no puede tener la consideración de renta no sujeta.

⁸ Es un supuesto de exención en la medida en la que sí que se produce un beneficio particular para el trabajador y por lo tanto se trataría de un rendimiento en especie, que la legislación ha querido dejar al margen del gravamen, ya que se tratan de servicios sanitario de carácter complementario.

⁹ Para más detalle: Luque Cortella, A. (2016, pp. 163 y ss.) y García-Aranda Soto, E. (2002, pp. 10 y ss.).

Por lo que hemos indicado, en ocasiones no creemos que el criterio del legislador sea el más adecuado, sin embargo, su dicción literal es la que vamos a seguir en la esquematización de este trabajo.

Una vez sentado lo anterior, procederemos en las siguientes páginas a examinar cada uno de los supuestos en los que existe un beneficio fiscal para ciertas retribuciones en especie recibidas por los trabajadores.

2. SUPUESTOS QUE SE CONSIDERAN NO SUJETOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1. FINANCIACIÓN DE ESTUDIOS EXIGIDOS POR EL PUESTO DE TRABAJO

Conforme al artículo 42.2 a) de la LIRPF, no se consideran rendimientos del trabajo en especie las cantidades destinadas a la «actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando estos vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo».

En este sentido el artículo 44 del RIRPF establece: «No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directa o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se registrarán por lo previsto en el artículo 9 de este reglamento».

En consecuencia, aquellos otros gastos de estudio que no persigan las finalidades antedichas tendrán la consideración de una retribución en especie sujeta y no exenta.

Desde un punto de vista objetivo, estos gastos de estudio en el que las empresas incurren tienen su origen en los rápidos cambios que han tenido lugar en los sistemas y medios de trabajo, donde el desarrollo de las nuevas tecnologías y la globalización de los mercados han sido los principales causantes de los mismos. Por lo tanto, se hace imprescindible que las empresas inviertan en la formación de sus empleados, con el objetivo de incrementar su competitividad.

A ello se añade el que la norma reglamentaria permite cierta flexibilidad pues se entiende que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación; de este modo se amplía el abanico de posibilidades de la exención y se tiene en cuenta la realidad social de los sistemas de enseñanza y capacitación.

Además, hay que recordar que para los ejercicios ya vencidos de 2007 a 2014 tuvieron la consideración de gastos de formación del personal y no constituían rendimientos del trabajo para

el empleado los efectuados por la entidad, de conformidad con la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF, con la finalidad de habituar a los empleados en el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. A estos efectos, se entendían incluidos, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquella, con su *software* y periféricos asociados.

En definitiva, ejemplos prácticos de este beneficio fiscal se encuentran en la mayoría de las enseñanzas y niveles, como en aquellos casos en los que la entidad costea el precio de un máster, certificado de aptitudes profesionales (CAP) o cualquier otro curso de formación necesario para la capacitación, actualización o reciclaje del empleado. Ahora bien, cuando dicha entrega se realice de forma dineraria, para que posteriormente el trabajador realice el pago, no podremos hablar de rendimiento del trabajo en especie, y por lo tanto el trabajador no podrá acogerse a la no sujeción, tratándose simplemente de rendimientos del trabajo.

Por otra parte, un supuesto dudoso son las afiliaciones a escuelas de negocios o similares, que proporcionan a sus miembros cursos relacionados con la formación del trabajador, cumpliendo estos con el requisito necesario, pero también les proporcionan otro tipo de cursos que no se ajustan a dicha característica, por lo que no les alcanzaría el beneficio fiscal. Sin embargo en la práctica en dichos cursos no se distingue qué parte de la cuota de afiliación pertenece a cursos que se ajustan a la formación del empleado y cuáles no. Por lo tanto en este caso no es posible la aplicación de dicha exención, constituyendo, por lo tanto, rendimientos del trabajo en especie, salvo que se pueda obtener la diferenciación indicada¹⁰.

En conclusión, es necesario que dichos gastos de estudio para la actualización, capacitación o reciclaje de los trabajadores estén financiados de forma completa por la entidad, no siendo posible la financiación parcial para poder acogerse a dicho plan.

Ahora bien, da lo mismo que el curso sea impartido por la propia entidad empleadora o por entidades especializadas en la materia objeto del curso, siendo además indiferente el coste del curso, pues no hay un límite cuantitativo a este beneficio fiscal.

Por último, hay que mencionar que en el caso de que estos estudios de actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado impliquen gastos de locomoción, manutención y estancia, el legislador nos indica que se tratará de rendimientos del trabajo exceptuados de gravamen, siempre y cuando estén comprendidas dentro de las cuantías establecidas en el artículo 9 del RIRPF. De esta forma se trata de compensar los gastos que para el trabajador pueda conllevar la realización de dicho curso en la medida en que o bien el mismo exija su desplazamiento fuera de

¹⁰ Véase en este sentido: Vidal Martí, B. (2017).

su lugar habitual de trabajo, aunque sea en su mismo municipio (gastos de locomoción); o bien que dicho curso le suponga tener que desplazarse fuera de su municipio y del que constituya su lugar de residencia (gastos de manutención y estancia).

2.2. SEGUROS DE ACCIDENTE LABORAL O RESPONSABILIDAD CIVIL DEL TRABAJADOR

La legislación determina en el artículo 42.2 b) de la LIRPF que no tendrán la consideración de retribuciones en especie «las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador».

Por lo tanto, en este caso estaríamos ante un supuesto de no sujeción como consecuencia de la falta de existencia de un beneficio para el trabajador. Por lo tanto, no podrá imputarse dicho seguro como un rendimiento del trabajo para el empleado, ya que lo que se protege a través de este seguro es el patrimonio del empresario. En el caso de que dicho accidente tuviera lugar, es el empresario el que debería pagar dicha cantidad al trabajador con cargo a su patrimonio, pero a través de la cuota que dicho empresario satisface a la compañía aseguradora, es esta la que debe satisfacer dicha cuantía al trabajador¹¹.

Es importante que en ambos casos, tanto en el seguro por accidente laboral, como en el de responsabilidad civil, sea la empresa la tomadora de dicho seguro, es decir, quien asuma las obligaciones de dicho contrato de seguro; contrato que debe cubrir exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad civil en el que pudiera incurrir el trabajador en el ejercicio de sus ocupaciones laborales, siendo este el asegurado¹².

Pasando a analizar las dos figuras contractuales indicadas, en primer lugar, hay que tener en cuenta que por **seguro de accidente laboral** debe entenderse toda lesión que el trabajador sufra con ocasión o por consecuencia del trabajo que ejecute por cuenta ajena. De forma que a través de dicho seguro se indemnizará por la pérdida de la vida, los daños en la integridad física y en la salud de los trabajadores. Con lo que dicho seguro contemplaría el accidente al ir o al volver del trabajo, los accidentes derivados de actos que no se encuentran dentro de la categoría profesional del empleado, pero que fueron encargados por el empleador, entre otros. Por lo tanto, este seguro no cubre solo el riesgo laboral, es decir, la posibilidad de que el trabajador sufra un determinado daño en el trabajo, sino también los daños derivados del trabajo, entendiéndose por estos las enfermedades, patologías o lesiones sufridas con motivo u ocasión del trabajo.

En cuanto a la enfermedad profesional, ha existido una importante controversia a la hora de enmarcar la enfermedad profesional dentro del accidente laboral. Así, como opina Sánchez-

¹¹ Véanse, en este sentido, Moreno Fernández, J. I. (1994, p. 258) y Malvárez Pascual, L. A. (1998, p. 148).

¹² Para una visión general de las prestaciones por daños personales, *vid.*, Pastor del Pino, M. C. (2012).

Cervera¹³, dicho seguro de accidente laboral recogería también las enfermedades profesionales, a pesar de que aún en nuestro país existen infinidad de casos en el que los tribunales¹⁴ califican determinadas enfermedades que presentan los trabajadores como enfermedades comunes cuando en realidad se trata de enfermedades progresivas cuyo origen o etiología se encuentra en el desarrollo de la actividad profesional de los trabajadores.

No obstante nos encontramos con sentencias en las cuales se reconoce la enfermedad profesional como realmente un accidente de trabajo o una variedad del mismo, y en tanto no se haga una expresa exclusión en la relación jurídica convencional, el concepto de accidente de trabajo incluirá la enfermedad profesional.

En este sentido puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2010 (rec. núm. 2698/2009 –NSJ036125–). El tribunal entendió que era accidente de trabajo la hemorragia intraparenquimatosa que sufrió el trabajador, transportista cuando efectuó una parada para tomar un café en un área de servicio. Para ello se basa en el hecho de que el trabajador sufrió el derrame cerebral durante las llamadas horas de presencia¹⁵ donde juega la presunción de laboralidad. Por ello, se presume que la parada realizada por el actor obedecía a razones operativas, bien por descansar el periodo establecido por las normas de tráfico, bien debido a la necesidad de tomar alimento, lo cierto es que el origen de la baja es de carácter laboral, existiendo un nexo causal entre el trabajo y la enfermedad¹⁶.

Hay que destacar lo que la jurisprudencia denomina «accidente en misión»; se trata de una modalidad específica de accidente de trabajo, en el que se produce el desplazamiento del trabajador para realizar una actividad encomendada por la empresa. La misión integra así dos elementos conectados ambos con la prestación de servicios del trabajador:

¹³ Sánchez-Cervera, A. (2008).

¹⁴ En este sentido pueden verse las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2009 (rec. núm. 1871/2008 –NSJ031865–) en el que entiende que no es accidente de trabajo el fallecimiento del trabajador por infarto de miocardio que sufre mientras descansa en un hotel, estando en el mismo por un trabajo encomendado por la empresa. También podemos ver la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 15 de noviembre de 2013 (rec. núm. 1438/2013), en la que se establece la inexistencia de accidente de trabajo en el infarto de miocardio que sufre el trabajador en el refugio de alta montaña mientras se encontraba en su tiempo de descanso. El tribunal establece que si bien es cierto que el descanso, por exigencias del tipo y lugar de la prestación de servicios, ocurre fuera del ámbito privado normal del trabajador, no por ello puede confundirse con el tiempo de trabajo en ninguna de sus acepciones y, por tanto, no queda comprendido en la presunción del artículo 115.3 de la LGSS: (Se presumirá, salvo prueba en contrario, que son constitutivas de accidente de trabajo las lesiones que sufra el trabajador durante el tiempo y en el lugar del trabajo).

¹⁵ Por horas de presencia debe entenderse de acuerdo con lo establecido en artículo 8.1 del Real Decreto 1561/1995, de 21 de septiembre, sobre jornadas especiales de trabajo, aquel tiempo en el que el trabajador se encuentre a disposición del empresario sin prestar trabajo efectivo, por razones de espera, expectativas, servicios de guardia, viajes sin servicio, averías, comidas en ruta u otras similares.

¹⁶ Para un mayor detalle sobre la cuestión en la jurisprudencia, cuyo examen excedería los límites de este estudio, *vid.* Blasco Lahoz, J. F. (2010).

- 1.º El desplazamiento para cumplir la misión. Este guarda cierta similitud con la del accidente *in itinere*, en la medida en que se protege el desplazamiento ya que puede ser determinante de la lesión.
- 2.º La realización del trabajo en que consiste la misión.

Ahora bien, si atendemos a lo establecido en el artículo 115 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS), únicamente tendrán la calificación de enfermedad laboral cuando se demuestre que la enfermedad tuvo por causa exclusiva la ejecución del trabajo. Es decir, es necesaria la existencia de un nexo causal.

En esta dirección, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de mayo de 2006 (rec. núm. 3049/2005), la cual confirma lo establecido por el Juzgado de lo Social n.º 1 de San Sebastián de 8 de julio de 2005, enmarca el infarto cerebral que sufre un trabajador, el cual carece tanto de antecedentes personales como de factores de riesgo ajenos al trabajo, como enfermedad laboral, ya que considera que el desencadenante de dicho infarto es la situación de estrés profesional del trabajo que desarrollaba el afectado.

Por lo tanto, como no existe una unanimidad a la hora de calificar la enfermedad profesional como accidente de trabajo, habrá que estar a las circunstancias de cada caso concreto. Así si en la sentencia aludida del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2009 (rec. núm. 1871/2008 –NSJ031865–) en el que entiende que no es accidente de trabajo el fallecimiento del trabajador por infarto de miocardio que sufre mientras descansa en un hotel, sí que lo es para el mismo tribunal en Sentencia de 14 de abril de 1988, el infarto padecido por un directivo mientras descansa en el hotel en el que se encuentra porque participa en una reunión profesional, por lo que se considera como enfermedad profesional, ya que el infarto se vincula no a la misión, sino una situación laboral de gran estrés.

En definitiva, es fundamental que lo que se cubran sean contingencias laborales, ya que aquellas otras que la empresa pueda asegurar y no se ajusten al marco establecido constituirán rendimientos del trabajo en especie, quedando plenamente sujetos, y existiendo, por lo tanto, la obligación de realizar el ingreso a cuenta.

En segundo término, por lo que respecta al **seguro de responsabilidad civil**, el artículo 1.902 del Código Civil establece, como es bien sabido, que: «el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado». En consecuencia, el mismo tiene, por lo tanto, una finalidad indemnizatoria y sancionadora.

Ahora bien no solo se cubre el daño por acto propio, sino también el daño por acto ajeno. Así, son responsables de acuerdo con el artículo 1.903.4 del Código Civil: «Los dueños o directores de un establecimiento o empresa respecto de los perjuicios causados por sus dependientes en el servicio de los ramos en que los tuvieran empleados, o con ocasión de sus funciones».

La responsabilidad del empresario como consecuencia del daño causado por un acto ajeno se debe a su culpa por dos motivos bien sabidos en la regulación civilista:

- *Culpa in vigilando*, derivada del deber del empleador de supervisar la labor del empleado.
- *Culpa in eligendo*, ya que es el empleador quien seleccionó al empleado y, por lo tanto, es quien debe asumir la responsabilidad civil de sus actos.

Por lo tanto, a través de este seguro el empresario protege su patrimonio evitando los perjuicios que el trabajador pudiera ocasionar.

3. EXENCIONES A LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

3.1. ENTREGA DE PRODUCTOS A PRECIOS REBAJADOS EN CANTINAS, COMEDORES DE EMPRESA O ECONOMATOS DE CARÁCTER SOCIAL

De acuerdo con el apartado 3 a) del artículo 42 de la LIRPF, estarán exentas: «Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, cantinas o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supera la cantidad que reglamentariamente se determine».

De la dicción literal del precepto podemos diferenciar varios aspectos problemáticos que hay que analizar: el concepto de «cantinas y comedores de empresa», el de «economatos de carácter social», las fórmulas indirectas de prestación del servicio y las dificultades de individualizar los gastos para cada trabajador.

En cuanto a las **cantinas y comedores de empresa**, estas se consideran una forma directa de prestación. Se trata de aquellos lugares habilitados por la empresa donde los usuarios pueden consumir las distintas comidas, satisfaciendo de esta forma el interés de los propios trabajadores más que el interés empresarial¹⁷.

Se trata de una prestación directa con independencia de que sea gestionado directamente por la empresa o bien cuando sea una empresa externa la que gestione dicho servicio de comedor en el local habilitado por el empleador.

El artículo 45 del RIRPF aclara un poco lo anterior y establece dos requisitos lógicos para poder gozar del beneficio fiscal: en primer lugar, la prestación del servicio debe tener lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador, como no puede ser de otro modo, ya que el objetivo es evitar la utilización de los servicios en días de descanso del trabajador, lo que no cumpliría con

¹⁷ Para un mayor detalle: Sempere Navarro, A. V. (2011).

uno de los principios básicos de esta medida, cual es reducir al mínimo el tiempo de interrupción del trabajo y ayudar a la productividad y al bienestar del trabajador.

En segundo término, la prestación del servicio no debe realizarse durante los días en que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 9 del RIRPF, lo cual es obvio, ya que la finalidad de este inciso de la norma reglamentaria es evitar la doble exoneración, puesto que el desplazamiento puede conllevar el cobro de dichas dietas.

Por lo que respecta a los **economatos de carácter social**, se trata de establecimientos donde se encuentran productos o artículos de primera necesidad a precios rebajados, disponibles para los trabajadores, modalidad que en la práctica cada vez se utiliza con menos frecuencia. Este economato ha de estar organizado y financiado por la propia empresa y, en todo caso, la exoneración es menos exigente o rígida ya que no existe límite alguno a las entregas realizadas a precios rebajados, ni tampoco se limitan los días que se puede acceder al economato.

Respecto a las **fórmulas indirectas de comedor de empresa**, la principal diferencia con la modalidad anterior es que el comedor donde se presta dicho servicio no es en un local propio de la empresa, diferenciándolo de este modo del servicio de comedor o cantina que puede ser realizado por una empresa externa pero siempre en un local habilitado por el empresario¹⁸.

Para esta fórmula indirecta el RIRPF establece como límite una cuantía máxima de *11 euros diarios*, cantidad que se ha elevado desde los 9 euros anteriores, por medio de la ya citada reforma del reglamento del impuesto llevada a cabo por el artículo 1.2 del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre; en este último precepto se dispone también que dicho incremento tendrá efectos desde el día 1 de enero de 2017.

La modificación reglamentaria supone un avance en relación con el coste para el trabajador por la elevación del nivel de vida desde el año 2007, fecha de aprobación inicial del RIRPF; sin embargo, el hecho de retrotraer sus efectos a inicios del año puede ocasionar problemas de carácter práctico, pues desde principios de 2017 se habrán realizado deberes de retención e ingreso a cuenta sobre los excesos desde los 9 a los 11 euros diarios, si se ha optado por el empresario en retribuir dichos gastos. Surge la duda, por lo tanto, de que habrá que acudir a la solicitud de devolución de ingresos indebidos por esos pagos a cuenta, situación en la que no creemos que haya pensado el legislador.

El límite de los 11 euros opera tanto si el empleador satisface el mismo directamente las facturas de las comidas servidas en el restaurante, como si el pago de la ayuda se instrumenta mediante la entrega de vales comida. Para dichos vales, el RIRPF contempla exigencias añadidas pues el citado artículo 45 establece que:

¹⁸ Vid., Pla i Carrera, J. (2007).

- «a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.
- b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.
- c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
- d) Solo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.
- e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de: en el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal. En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos».

Con todos estos requisitos se persigue que solo se computen aquellos vales-comida realmente consumidos por el trabajador y se trata de evitar el fraude o comercialización de los mismos.

En caso de incumplimiento, se dará lugar a que no pueda enmarcarse dicha retribución dentro de la exención, siendo, por lo tanto, rendimientos del trabajo en especie, teniendo la empresa que realizar el correspondiente ingreso a cuenta que no ha repercutido al trabajador.

Finalmente hay que señalar que una de las motivaciones para que este tipo de rendimientos estén exentos es, aparte de su carácter social, las dificultades administrativas que conllevaría la imputación del cálculo e individualización de estos gastos a cada trabajador, como ocurriría en el caso de que el trabajador preste sus servicios en un comedor donde sirven comidas a otros trabajadores de la entidad.

Por último, como consecuencia de la crisis económica de los últimos años, cada vez es más frecuente la desaparición de los comedores de empresa. En algunos casos, los más afortunados, el servicio de comedor es sustituido por una cantidad dineraria periódica incluida en la nómina de los trabajadores, abonada como una cantidad compensatoria. En estos supuestos, estamos ante un rendimiento del trabajo, sin que sea posible su consideración como rendimiento del trabajo en especie y sin ser posible su acogimiento a la exención, ya que el legislador no atiende a la finalidad de la renta, sino a la naturaleza del pago.

3.2. UTILIZACIÓN DE BIENES DESTINADOS A SERVICIOS SOCIALES Y CULTURALES DEL PERSONAL EMPLEADO, INCLUIDO EL SERVICIO PÚBLICO DE TRANSPORTE COLECTIVO

Siguiendo con los supuestos exentos del artículo 42 de la LIRPF, el apartado 3 b) de dicho precepto admite que no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie «la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán dicha consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Admi-

nistración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación directa o indirectamente de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan»¹⁹.

Varias son las cuestiones de interés en este apartado: en primer lugar, si analizamos este precepto, hay que tener en cuenta que por el término servicios sociales y culturales ha de entenderse incluidos todos aquellos que tengan por objeto el cuidado de los intereses, así como la satisfacción de las necesidades de los empleados de la empresa, que utilicen dichos bienes. Un aspecto imprescindible es que dicho servicio se preste de forma generalizada a todos los trabajadores de la empresa o entidad, ya que en caso contrario perdería ese carácter social recogido explícitamente en la legislación y tendrá la consideración de renta no excluida de gravamen.

Dentro de los servicios sociales se deben incluir todos aquellos que el empresario otorgue a los trabajadores, ya sea de manera obligatoria, como puede ser por convenio colectivo, o de forma voluntaria con el objetivo de o bien atender sus necesidades asistenciales, o bien cubrir determinados riesgos del personal o de su familia. Por ello entre estos, a modo de ejemplo, podemos citar: transporte colectivo, guarderías, servicios de seguridad o aparcamiento gratuito en el lugar de trabajo.

En cuanto al **transporte colectivo**, el apartado 3 e) del tantas veces citado artículo 42 de la LIRPF concreta la exención anterior para dicha circunstancia, exigiendo que la finalidad del mismo sea favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite máximo de 1.500 euros anuales por trabajador. A este fin se asimilan las cantidades satisfechas a las entidades encargadas del citado servicio público, cuyo abono podrá realizarse en las fórmulas indirectas que se establecen en el RIRPF.

En relación con este tema, el artículo 46 bis de dicho RIRPF, redactado por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, señala las condiciones de dichas fórmulas indirectas de pago y que deben consistir en la entrega a los trabajadores de tarjetas o cualquier otro medio electrónico con una serie de requisitos de titularidad²⁰; evidentemente si se incumple con lo indicado, procederá

¹⁹ Este último aspecto de qué debe entenderse por bienes destinados a servicios sociales y culturales del personal empleado, como apuntan Cazorla Prieto y Peña Alonso, fue introducida con la reforma de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre del IRPF, ya que hasta dicho momento el legislador no especificaba qué debía entenderse por los mismos. En Cazorla Prieto, L. M. y Peña Alonso J. L. (2003, pp. 88 a 90).

²⁰ El artículo menciona los siguientes: «1.º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.
2.º La cantidad que se pueda abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.
3.º Deberán estar numeradas, expedidas de forma nominativa y en ellas deberá figurar la empresa emisora.
4.º Serán intransmisibles.
5.º No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
6.º La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago deberá llevar y conservar relación de las entregadas a cada uno de sus trabajadores, con expresión de: a) Número de documento. b) Cuantía anual puesta a disposición del trabajador».

la tributación como retribuciones en especie y, en el caso de recibir más que el límite de los 1.500 euros, se someterá a gravamen por el exceso.

También es fundamental, como ocurría en los preceptos anteriores, que la empresa no entregue al empleado importes en metálico, para que sea este posteriormente quien satisfaga el gasto que comporta dicho desplazamiento²¹. En este caso se trataría de una retribución del trabajo y por lo tanto estaría plenamente sujeta al impuesto²².

Pasando a los **servicios culturales**, se encuadrarían en esta categoría todos aquellos que cubren necesidades generales de carácter formativo, deportivo o recreativo de los trabajadores. A modo de ejemplo podemos citar: bibliotecas, actividades teatrales, instalaciones deportivas, viajes subvencionados y organización de excursiones. En cambio, lo que se sitúe fuera de dicha consideración no disfrutaría de la exención. Como es lógico, la dificultad proviene de categorizar cuando algo se refiere a necesidades formativas, deportivas o recreativas de los trabajadores, hecho que puede redundar en la extensión de retribuciones encubiertas bajo esta nomenclatura.

Finalmente, hay que aclarar que la norma se refiere a la exención para la prestación del servicio de **primer ciclo de educación infantil** de hijos de los trabajadores, cuya contratación puede ser también de forma directa o indirecta con terceros legalmente autorizados en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En este caso, partiendo de que no se ha producido dicha regulación reglamentaria, hay que concretar qué se entiende por *primer ciclo de educación infantil* y por *terceros legalmente autorizados*.

A la primera cuestión ha respondido la propia Agencia Tributaria, en una Contestación a una Consulta de 17 de diciembre de 2003 (núm. 2340/2003 –NFC028142–); en efecto, en ella se indica lo siguiente: «Respecto a qué se entiende por primer ciclo de educación infantil, tal denominación debe interpretarse acorde con la estructura del sistema educativo vigente cuando se promulga la Ley 46/2002. En ese momento, el artículo 9 de la Ley Orgánica 1/1990, de 3 de octubre, de Ordenación General del Sistema Educativo (BOE del día 4), establecía la existencia de dos ciclos para la educación infantil: el primer ciclo hasta los tres años, y el segundo, desde los tres hasta los seis años de edad. Por tanto, es el ciclo educativo que corresponde hasta los tres años de edad (educación preescolar con la Ley Orgánica 10/2002, de 23 de diciembre, de Calidad de la Educación, BOE del día 24) el amparado por la no consideración de retribución en especie».

²¹ En la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0138/2012, de 24 de enero (NFC043522), queda reflejada perfectamente la necesidad de que se produzca una modificación de las condiciones retributivas en el contrato de trabajo de los trabajadores, para que la sustitución de una cantidad que anteriormente se abonaba de forma dineraria se haga ahora en especie a través de la entrega de una tarjeta transporte, la cual favorece el desplazamiento de los trabajadores entre su lugar de residencia y el de trabajo, tenga la consideración de rendimientos del trabajo en especie.

²² Puede verse en este sentido el artículo de Miguel Monterrubio, M. de y Fernández Dávila, E. (2012)

En cuanto a los terceros legalmente autorizados, la norma se refiere, como no podía ser de otra manera, a los centros dados de alta en el epígrafe correspondiente para prestar el servicio, que no es otro que el de guarderías o centros de educación infantil de 0 a 3 años de edad.

3.3. SEGUROS DE ENFERMEDAD

Se consideran exentas, según el apartado 3 c) del artículo 42 de la LIRPF:

«Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie».

Se trata de un supuesto de exención reconocida expresamente por la ley, en la medida en que en el seguro de enfermedad se produce la utilización para fines particulares del trabajador de servicios de forma gratuita o a un precio inferior al normal del mercado.

En este ámbito hay que tener en cuenta que la Constitución española en su artículo 43 reconoce el derecho a la protección de la salud, por lo que, a pesar de la existencia de un sistema público de protección, el cual se sustenta con las cotizaciones satisfechas por los empresarios y los trabajadores en la proporción que a cada uno le corresponda en el Régimen General de la Seguridad Social, cada vez es más común que el empleador contrate dichos seguros para cubrir los servicios destinados al restablecimiento de la salud, tanto del trabajador como de su cónyuge e hijos.

Aquí es donde entra la exención que nos ocupa, ya que, de acuerdo con el artículo 105 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, cuando se asegure el riesgo de enfermedad, podrá el asegurador comprometerse a pagar ciertas sumas y los gastos de asistencia médica o farmacéutica, así como asumir directamente la prestación de los servicios médicos y quirúrgicos.

Es en el RIRPF, en su artículo 46, donde se establecen los límites y requisitos para que estos seguros no tengan la consideración de rendimientos del trabajo en especie, siendo necesarios los dos siguientes:

- En primer lugar, un límite personal, ya que se extiende al trabajador, su cónyuge y descendientes. Ahora bien, ¿qué entiende la LIRPF por cónyuge? Según esta, cónyuge es cualquiera de las personas físicas que componen el matrimonio. De esta

forma es esencial la existencia de este vínculo, no pudiendo hacer la analogía con otro tipo de uniones no matrimoniales como la pareja de hecho, como prescribe el artículo 14 de la Ley General Tributaria al no admitir «la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

- En segundo lugar, un límite cuantitativo, ya que «Las primas o cuotas satisfechas no podrán exceder 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el apartado anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre las citadas cuantías constituirá retribución en especie».

Por último, hay que recordar y al igual que sucedía con el seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil, que el tomador del contrato de seguro de enfermedad ha de ser la empresa empleadora para que dicha cuantía no tenga la consideración de rendimientos del trabajo en especie, siendo el trabajador, su cónyuge y descendientes los asegurados. En caso contrario, es decir, si es el trabajador el tomador del seguro, las cantidades que la empresa satisfaga se entienden que son rendimientos del trabajo, puesto que en estos casos o bien la empresa realiza esta aportación de forma dineraria, para que sea posteriormente el trabajador el que satisfaga dichas primas, o bien se comporta como una simple mediadora del pago, es decir, la empresa abona una cantidad por cuenta y orden del empleado. Como es lógico, es fundamental que entre la entidad y el asegurado medie una relación laboral. Puede darse el caso que se otorgue este seguro médico a los socios de la entidad, no existiendo tal relación laboral y teniendo la consideración estos rendimientos como rendimientos de capital mobiliario en especie.

3.4. PRESTACIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS A LOS HIJOS DE LOS TRABAJADORES

El artículo 42.3 d) de la LIRPF admite la exención para «la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal del mercado».

El hecho clave de este precepto es que la prestación del servicio ya sea preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato o formación profesional, afecte a los hijos de los trabajadores de ese centro educativo, con lo que estos rendimientos quedan amparados por el beneficio fiscal.

Cuestión diferente sería que una empresa cuyo objeto social es totalmente distinto a los servicios educativos referenciados decida abonar el coste que para su empleado tiene el servicio de educación prestado en el centro educativo. En este último caso nos encontramos con una retribución del trabajo en especie para el empleado, siempre y cuando la empresa no entregue dicha cantidad de forma dineraria al trabajador, o se considere una mera mediación de pago, ya que en ambos casos estaríamos ante rendimientos del trabajo.

3.5. ENTREGA DE ACCIONES O PARTICIPACIONES A LOS TRABAJADORES

Para finalizar el recorrido por los supuestos exentos a las retribuciones en especie, nos resta analizar la definición legal de este tipo que se encuentra, como es bien sabido, en el apartado f) del artículo 42.3 de la LIRPF, entendiéndose como tal: «La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras de grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de entregas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa».

Para los **requisitos** detallados la ley se remite al artículo 43 del RIRPF por lo que hay que tener en cuenta que todo aquel rendimiento procedente de la entrega de acciones o participaciones de la empresa o sociedad a los trabajadores, y que no cumpla con los condicionantes que a continuación se describen, tendrá la consideración de rendimientos del trabajo en especie²³.

En primer lugar, la empresa objeto de la oferta debe ser la propia empresa u otras empresas del grupo o subgrupo. Por lo tanto, la entrega de acciones o participaciones exoneradas y entregadas a los trabajadores pueden proceder tanto de la propia empresa para la que el trabajador presta sus servicios, como de otras empresas del mismo grupo de sociedades (art. 42 del Código de Comercio²⁴). Hay

²³ Destaca en este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de junio de 2013 (rec. núm. 635/2011 –NFJ055288–). La citada sentencia está basada en la asignación por la empresa al trabajador de 1.934 acciones, de las cuales son vendidas 832 para hacer frente al ingreso a cuenta correspondiente. El tribunal establece que la venta de dichas acciones por parte del empleador el mismo día que le son entregadas al trabajador para hacer frente al ingreso a cuenta, da lugar a que estas no puedan quedar encuadradas dentro del artículo 42.2 a) de la LIRPF, ya que se produce el incumplimiento de los requisitos exigidos para la exclusión como rendimientos del trabajo de la parte que no exceda de 12.000 euros, al haber sido vendidas parte de las acciones antes del plazo de tres años. Por lo tanto desestima la pretensión de la demandante, la cual alegaba que no se le imputara la venta de las 832 acciones, puesto que dicha venta es ejercitada por el empleador para hacer frente al ingreso a cuenta correspondiente. Sin embargo tal interpretación no puede ser estimada, pues como se aprecia en el certificado emitido por la entidad las acciones que se atribuyen al trabajador en el marco de la política retributiva de la empresa son 1.934 acciones, lo que determina que se considere rendimiento en especie la totalidad de dicho número de acciones, con independencia de que fueran vendidas parte de ellas para efectuar el ingreso a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas del trabajador.

²⁴ En este sentido, dicho precepto indica: «Se entenderá por sociedad dominante aquella sociedad mercantil que, con independencia de que sea o no socio de otra sociedad mercantil, se encuentre en relación con esta en alguno de los casos siguientes:

- Posea la mayoría de los derechos de voto.
- Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- Haya nombrado, exclusivamente con sus votos, la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores».

Por lo tanto, una sociedad será dominante cuando ejerza sobre las demás ya sea de forma directa o indirecta un determinado tipo de control.

que advertir que el grupo de sociedades puede que no esté constituido en territorio español, si bien es cierto que el trabajador receptor de la oferta de acciones o de opciones sí que ha de ser residente en España²⁵, como no puede ser de otro modo para tener la obligación de tributar por el impuesto.

Un segundo requisito es la generalidad de la oferta, que debe estar enmarcada en la política retributiva general de la empresa por lo que es necesario que la oferta se realice dentro de la misma o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

Dicha oferta no requiere que sea estricta e igual para todos los trabajadores, sino que puede adaptarse a los niveles retributivos de cada grupo de trabajadores. Ahora bien, sí que es necesario que se efectúe dentro de la política general del grupo²⁶. Por esta ha de entenderse aquella que no implica condicionantes individuales, sino que las condiciones para poder recibir dichas acciones y acogerse a la exención sean iguales para todos los empleados.

Puede darse el caso de que la empresa establezca unos requisitos, como pudiera ser rendimiento, productividad, tramo salarial o años trabajados en la entidad, para establecer qué empleados serán objeto de dicha entrega de acciones. Este hecho no constituye una discriminación, con lo que estos trabajadores pueden acogerse a la exención ya que está dentro de la política retributiva general. En el caso de que dicha percepción de acciones solo pueda ser obtenida por trabajadores que tengan una cierta antigüedad en la empresa, la retribución en especie que se deriva deberá ser computada como un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se podría aplicar la reducción del 30 % prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

En tercer lugar, un condicionante fundamental es que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con su cónyuge o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 %, lo que pone en relación esta cuestión con la problemática de las operaciones vinculadas que excede el ámbito de este trabajo.

En cuarto lugar, como requisito temporal, es necesario que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años. El incumplimiento del plazo motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Una variante habitual también dentro de este apartado es la entrega por parte de la empresa de *stock options*, opciones sobre acciones, a sus trabajadores. Estas también podrán ser obje-

²⁵ Véase en este sentido a Abella Poblet, E. (2000, p. 55 y ss.).

²⁶ Puede verse en este sentido las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V0053/2008, de 11 de enero (NFC028338); V0933/2011, de 7 de abril (NFC041110); V3315/2013, de 12 de noviembre. Estas establecen que no puede haber condiciones individuales que afecten a la entrega de dichas acciones y, por lo tanto, a su efectividad.

to de la exención contemplada en el artículo 42.3 f) de la LIRPF, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en la misma.

Para autores como Lucas Durán²⁷ las *stock options* suponen una forma adecuada de unir los intereses de directivos y accionistas, de fidelizar e incentivar a los ejecutivos, así como al resto de los trabajadores de la empresa, con objetivos a medio y largo plazo. De forma que se otorgue un salario competitivo a los máximos dirigentes de sociedades que limite la fuga de recursos humanos hacia las empresas de otros países, principalmente hacia Estados Unidos, donde los sueldos de las cúpulas directivas de grandes empresas son mucho más elevados.

Por lo tanto, por *stock options*²⁸ debemos entender aquel derecho, y no una obligación, que permite a los trabajadores o directivos adquirir acciones de la entidad a un precio determinado, que se conoce como precio de ejercicio o *strike*, en un tiempo futuro. De manera que dichas opciones se ejercitarán si el valor de cotización de las acciones sube durante dicho periodo, en caso contrario, es decir, la acción ha bajado respecto del precio de adquisición, no interesará ejercitar la opción ya que no existiría plusvalía para su titular.

En lo referente al **rendimiento del trabajo en especie** derivado de la entrega de *stock options*, este se imputará en el periodo en el que se ejercite la opción de compra²⁹, y no así en el momento en el que el trabajador recibe la opción, siempre y cuando no pueda acogerse a la exención por no cumplir algún requisito. El rendimiento que generan estas opciones será la diferencia entre el precio del ejercicio de la opción y valor de mercado de las acciones adquiridas.

Por lo tanto, como apunta Alonso González³⁰, el interés económico de las *stock options* reside, esencialmente, en adquirir títulos a un precio ventajoso, de modo que el adquirente acceda no solo a los dividendos correspondientes sino, en caso de ulterior enajenación a precio de mercado, a una sustanciosa plusvalía.

No obstante, hay que tener en cuenta que suele ser más habitual la entrega de *stock options* en el ámbito de las grandes empresas cotizadas y, por lo tanto, suelen ser sujetos de las mismas los administradores o directivos.

Ahora bien, es muy importante que dicha entrega se realice a trabajadores que estén en activo como establece la ley, ya que si la entrega se realiza a exmpleados no resultará de aplicación la exención, puesto que es necesario que el empleado esté en activo en el momento de la entrega.

²⁷ Lucas Durán, M. (1999).

²⁸ Para un mayor detalle acerca de la consideración de las *stock options* como una sustantividad económica y las cuestiones generales acerca de su fiscalidad, *vid.* Varona Alabern, J. E. (2017).

²⁹ Tribunal Supremo de 8 de junio de 2012 (rec. núm. 4496/2009 –NFJ048165–).

³⁰ Alonso González, L. A. (2000, pp. 429–445).

Puede darse el caso de que la empresa, ya sea a través de un compromiso adquirido con sus trabajadores o bien por la entrega de *stock options*, establezca la entrega de acciones de la entidad cuando se alcance un año prefijado. Si antes de que llegue dicho año, el trabajador es despedido, surge la duda de si puede acogerse a la exención cuando se realice la entrega. Evidentemente, del propio tenor literal de la norma se deduce que no se pueden acoger a la misma, debido a la necesidad de continuar trabajando o en activo.

Avanzando un poco más en esta exención sobre entrega de acciones o participaciones a los trabajadores, hay que referirse a la **tributación de las acciones o participaciones que no cumplen los requisitos anteriormente examinados.**

De este modo, en la entrega de acciones, que por no cumplir con los requisitos establecidos en la ley constituya rendimientos del trabajo en especie, será necesario incluir no solo la misma retribución en especie, sino también el ingreso a cuenta no repercutido al trabajador para obtener el rendimiento íntegro. En este caso, la entidad no entregará al trabajador todas las acciones pactadas, sino una cantidad inferior como consecuencia del ingreso a cuenta, que podrá o no ser repercutido al trabajador, de conformidad con la política retributiva de la empresa, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 43 de la ley del impuesto.

Cuestión aparte es la transmisión posterior de los títulos recibidos, ya que, una vez ejercitada la opción, el trabajador estará en posesión de las correspondientes acciones. A partir de este momento, las acciones que dispone el trabajador pueden ser objeto de enajenación, con lo que los beneficios o pérdidas derivados de esta venta de acciones estarán sujetos al impuesto, pero ahora ya no como rendimientos del trabajo en especie, sino como pérdidas o ganancias patrimoniales, es decir, como otra fuente de renta de dicho impuesto, como es bien sabido.

Referencias bibliográficas

- Abella Poblet, E. (2000). *Régimen fiscal de las retribuciones del trabajo en especie*. Madrid: Fundación Confemetal.
- Alonso González, L. A. (2000). Fiscalidad de las stock options como rendimientos del trabajo en especie. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, pp. 429-445.
- Álvarez García, S. y Aparicio Pérez, A. (2016). La tributación de las rentas del trabajo personal tras la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Documentos-IEF*, 22, 4 y ss.
- Blasco Lahoz, J. F. (2010). Interpretación del concepto de accidente de trabajo por el Tribunal Supremo. *Revista de Gestión Práctica de riesgos laborales*, 70, 12 y ss.
- Cazorla Prieto, L. M. y Peña Alonso J. L. (2003). *La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y Real Decreto 27/2003, de 10 de enero* (pp. 88 a 90). Navarra: Thomson Aranzadi.
- Fernández Junquera, M. (2013). Las rentas del trabajo: su tributación en la Unión Europea. *Nueva Fiscalidad*, 1, 53 y ss.

- García-Aranda Soto, E. (2002). *Las retribuciones en especie del trabajo personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Thomson Reuters-Aranzadi.
- Lucas Durán, M. (1999). Fiscalidad de las «stock options»: un apunte. *Quincena Fiscal*, 22, 9-22.
- Luque Cortella, A. (2016). Las retribuciones en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En la obra colectiva *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: homenaje al Dr. D. Juan Calero* (pp. 163 y ss.). Madrid: Civitas.
- Malvárez Pascual, L. A. (1998). *La tributación de los rendimientos del trabajo percibidos en especie*. Madrid: Marcial Pons.
- Miguel Monterrubio, M. de y Fernández Dávila, E. (2012). Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2011: referencia a los cambios normativos y doctrinales. *RCyT. CEF*, 348, 39 y 40.
- Moreno Fernández, J. I. (1994). *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del IRPF*. Valladolid: Lex Nova.
- Pastor del Pino, M. C. (2012). La exención de las prestaciones por daños personales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Nueva Fiscalidad*, 5, 86 y ss.
- Pla i Carrera, J. (2007). La nueva regulación de las fórmulas indirectas del servicio de comedor de empresa. *Observatorio de recursos humanos y relaciones laborales*, 15, 46 y ss.
- Sánchez-Cervera, A. (2008). Del seguro obligatorio sobre accidentes laborales. Artículos Doctrinales: Derecho Laboral. *Noticias Jurídicas*, 31 y ss.
- Sempere Navarro, A. V. (2011). El derecho español sobre comedores de empresa. Actualidad y paradojas. *Revista de Derecho*, 12, 181 y ss.
- Varona Alabern, J. E. (2017). La distinción entre stock options con y sin sustantividad económica propia en el IRPF. *Nueva Fiscalidad*, 1, 41 y ss.
- Vega Herrero, M. (2000). Los rendimientos del trabajo en especie. En la obra colectiva P. Yebra Martul-Ortega; C. García Novoa, y A. López Díaz, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (p. 302). Valladolid: Lex Nova.
- Vidal Martí, B. (2017). Asistencia a congresos de profesionales médicos. *Carta Tributaria. Opinión*, 32, 2 y ss.

Exit tax y *trailing tax* en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal

Juan Jesús Martos García

Profesor titular.

Departamento de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Granada

EXTRACTO

Se aborda el régimen jurídico del traslado de residencia fiscal a un paraíso fiscal, contenido en el artículo 8.2 de la LIRPF. Se analizan los requisitos exigibles y las consecuencias que provoca su aplicación, especialmente la de un *trailing tax*, y cómo se integra con otras medidas también previstas para el traslado de residencia fiscal, como el *exit tax* o impuesto de salida del artículo 95 bis y la regla de imputación temporal del artículo 14 de la LIRPF.

Palabras clave: residencia fiscal; *trailing tax*; impuesto perseguidor; *exit tax*; impuesto de salida; paraíso fiscal; no residente; medidas defensivas; IRPF.

Fecha de entrada: 19-03-2018 / Fecha de aceptación: 17-04-2018 / Fecha de revisión: 15-05-2018

Exit tax and trailing tax in the income tax for transfer of residence to a tax haven

Juan Jesús Martos García

ABSTRACT

Spanish Legal regime of the change of fiscal residence to a tax haven, contained in article 8.2 LIRPF. It analyzes the requirements, the direct and indirect consequences of its application, and how it is integrated with other measures also foreseen for the transfer of fiscal residence, such as the exit tax of article 95 bis and the rule of temporary imputation of article 14 LIRPF.

Keywords: tax residence; trailing tax; tax tracker; exit tax; departure tax; tax haven; non-resident; defensive measures; income tax.

Sumario

- I. El artículo 8.2 de la LIRPF. Naturaleza jurídica
- II. Requisitos que configuran el presupuesto de hecho
 1. Cambio de residencia
 2. Acreditación de la nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal
 3. Que la persona física sea de nacionalidad española
- III. Consecuencias jurídicas
 1. Extensión quinquenal de la condición de contribuyente
 2. Corrección de la doble imposición internacional
 3. Impuesto de salida del artículo 95 bis de la LIRPF y regla de imputación temporal del artículo 14 de la LIRPF
 4. Regulación estatal del IRPF en los periodos en que amplía su condición de contribuyente

Referencias bibliográficas

NOTA: Trabajo desarrollado en el marco del proyecto de investigación DER2017-89626-P «Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales», financiado en la convocatoria 2017 de Proyectos de I+D correspondientes al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia, subprograma estatal de generación de conocimiento.

Cómo citar este estudio:

Martos García, J. J. (2018). Exit tax y trailing tax en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal. *RCyT. CEF*, 423, 55-72.

I. EL ARTÍCULO 8.2 DE LA LIRPF. NATURALEZA JURÍDICA

Los artículos 8.1 y 10 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) convierten en contribuyentes en este impuesto tanto a las personas físicas con residencia habitual en territorio español como a aquellas con residencia habitual en el extranjero, siempre que en este último caso concurren dos requisitos:

- a) Que sean de nacionalidad española.
- b) Que ejerzan cierta actividad laboral vinculada con el Estado español. Así, se cumpliría este requisito para los miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares españolas; funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular; y titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de delegaciones o representaciones ante organismos oficiales o en calidad de observadores en el extranjero.

Sin embargo, estos dos preceptos no agotan los supuestos en los que la LIRPF atribuye la condición de contribuyente a una persona física. Adicionalmente, aunque de forma separada, el artículo 8.2 de la LIRPF dispone que «No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes».

Se trata de una cláusula para nada novedosa en nuestro ordenamiento, que entró en vigor el 1 de enero de 1999 a través del artículo 9.3 de la Ley 40/1998, habiendo permanecido desde entonces en los sucesivos textos legales del IRPF y habiendo sido denominada por algunos autores como «cuarentena fiscal» (Carmona Fernández, 2007, p. 92; Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, p. 30; Milla Ibáñez, 2013, p. 92).

Se enmarca, junto a otras muchas disposiciones internas previstas en el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de no residentes y el propio IRPF, en la lucha contra los paraísos fiscales. El legislador pretende hacerlos menos atractivos para los contribuyentes, disuadiéndolos con ello de utilizarlos como instrumento para la elusión o el fraude fiscal.

El artículo 8.2 de la LIRPF prevé un gravamen futuro en origen asociado al traslado de la residencia, por lo que podría considerarse como un impuesto de salida en sentido amplio (Herrera Molina, 2013; Ribes Ribes, 2014).

La Directiva 2016/1164 afirma en su considerando 10 que: «La función de los impuestos de salida es garantizar que cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal 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 en cuestión todavía no se haya realizado en el momento de la salida»¹.

Partiendo de esta idea, el artículo 8.2 de la LIRPF no puede ser considerado como un *exit tax* o impuesto de salida en sentido estricto. La extensión de la condición de contribuyente durante los cuatro periodos siguientes al cambio de residencia, sometiendo a tributación futura rentas que no se han devengado aún y que, cuando lo hagan, no se sabe dónde se producirán (puede que fuera del territorio español) no se corresponde con la idea de gravar plusvalías devengadas pero no realizadas en el momento del traslado de residencia.

Pero siendo más precisos, se trata de un *trailing tax* o impuesto perseguidor, en el sentido de que extiende su ámbito de aplicación más allá del territorio del Estado de origen cuando se produce el cambio de residencia.

Su finalidad es la de gravar la renta futura, y a diferencia de los *exit taxes*, cuya naturaleza suele ser de exacción única, los *trailing taxes* se conciben para mantener al contribuyente que traslada su residencia bajo el poder tributario del Estado de origen. Se emplea una ficción jurídica mediante la cual se considera que, durante un cierto periodo de tiempo, la persona continúa siendo contribuyente tributario, aunque haya dejado de ser residente fiscal.

Notemos que gravará la renta futura del trasladado, si llegara a generarla. De no generarla, no hay lugar a devengo alguno. Por el contrario, los impuestos de salida gravan una renta latente, una plusvalía existente cuando se produce el cambio de residencia, aunque aún no se haya hecho efectiva.

II. REQUISITOS QUE CONFIGURAN EL PRESUPUESTO DE HECHO

El presupuesto de hecho del artículo 8.2 de la LIRPF establece tres requisitos:

1. CAMBIO DE RESIDENCIA

Se requiere que estemos ante una persona física que tuviese su residencia fiscal en el ámbito espacial del IRPF y que haya decidido trasladarla a otra jurisdicción en el periodo impositivo en que tuviese esa condición.

¹ Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Por tanto, no resulta aplicable a personas no residentes en España, aunque sean de nacionalidad española, que trasladen su residencia habitual a un paraíso fiscal.

Por otro lado, este precepto se aplicará cuando la Administración española no haya sido capaz de probar la residencia fiscal en territorio español por ninguno de los criterios previstos en el artículo 9.1 de la LIRPF. Si lo hubiera hecho, seguiría siendo residente fiscal en el IRPF y no se necesitaría acudir a esta disposición para gravar su renta mundial por obligación personal.

Es por ello que el artículo 8.2 de la LIRPF no extiende temporalmente la condición de residente fiscal, dado que será requisito indispensable que deje de serlo, sino la de contribuyente. En este sentido, su inclusión en la regulación técnicamente encajaría mejor en el artículo 10 de la LIRPF que regula los supuestos de contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.

Otra cuestión relevante sería concretar en qué periodo impositivo se efectúa el cambio de residencia. Podemos encontrarnos con dos situaciones diferenciadas, dependiendo de que el cambio de residencia provoque en el periodo impositivo que se produce un supuesto de doble residencia fiscal o no lo provoque.

El cambio de residencia efectiva podría provocar una doble residencia fiscal cuando conforme a la regulación del artículo 9 de la LIRPF el sujeto siguiese siendo considerado como residente fiscal en España a la fecha del devengo del impuesto. Así, el ejemplo más evidente se produciría cuando el cambio de residencia efectiva se produjera en la segunda mitad del semestre, pongamos el 30 de septiembre. En estos casos, se cumpliría el criterio de permanencia temporal en territorio español (más de 183 días al año) por lo que sería considerado en ese periodo, el del traslado de residencia efectiva, residente fiscal en España y, por tanto, contribuyente en el IRPF; y posiblemente también podría ser calificado como residente fiscal en el paraíso fiscal. ¿Cuál sería entonces el periodo impositivo del cambio de residencia a efectos de la aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF? ¿Aquel en que se produce el traslado de la residencia efectiva aunque siga siendo residente fiscal en España, o el siguiente, cuando dejara de ser considerado residencia fiscal conforme al artículo 9 de la LIRPF?

Notemos que la respuesta a esta cuestión tiene un claro efecto práctico, el cómputo de los periodos impositivos en que se consideraría contribuyente al sujeto por aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF. ¿Cuál sería el primer periodo impositivo a contar de los cinco en los que se extiende la condición de contribuyente?

A nuestro juicio, en línea con el criterio administrativo², entendemos que sería aquel periodo en que dejaría de ser considerado residente fiscal en España. El motivo que nos lleva a defender esta posición es que resultaría innecesario el artículo 8.2 de la LIRPF en caso contrario, dado que el sujeto seguiría siendo residente fiscal en el año del traslado de la residencia efectiva y, por tanto, contribuyente del impuesto; y es que, a nuestro parecer, el artículo 8.2 despliega sus

² Véase la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0578/2006, de 31 de marzo (NFC021944).

efectos sobre los no residentes. Este precepto cobra sentido y debe resultar aplicable cuando el contribuyente deja de ser residente fiscal en España, y no antes, durante un periodo en que siga teniendo esta condición, pese a que durante el mismo se haya producido un traslado de residencia efectiva a otra jurisdicción.

Conforme a esta posición, si el traslado de residencia efectiva tiene lugar el 30 de septiembre del año X, habiendo permanecido más de 183 días en territorio español, el traslado de residencia fiscal a efectos del IRPF y, por tanto, a efectos del cómputo del artículo 8.2 de la LIRPF se iniciaría el año X+1 y se extendería hasta el X+5 inclusive. En el periodo impositivo X seguiría siendo considerado residente fiscal por el criterio de permanencia temporal.

Si el traslado de residencia efectiva se efectúa el 31 de marzo del año X, y no resultara aplicable el criterio de núcleo de intereses económicos ni el criterio de vinculación familiar del artículo 9.1 de la LIRPF, se iniciaría en el año X y se extendería hasta el X+4 inclusive. En el periodo impositivo X no sería considerado residente fiscal en el IRPF por el artículo 9, aunque seguiría siendo contribuyente por aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF.

Por otro lado, no se exige una intencionalidad fiscal en el traslado, de manera que se aplicaría tanto a personas que trasladan su residencia con el único objetivo de recibir un mejor tratamiento fiscal o de colocarse en una situación apropiada para defraudación de rentas futuras; como a otras ajenas por completo a estos motivos y que lo hacen por causas laborales, profesionales o familiares.

2. ACREDITACIÓN DE LA NUEVA RESIDENCIA FISCAL EN UN PARAÍSO FISCAL

El destino al que se traslada la residencia debe ser un paraíso fiscal, conforme a la legislación española. Esta configuración abre una puerta para eludir la aplicación del precepto. En efecto, bastaría con trasladar primero la residencia fiscal a otro territorio no calificado en nuestra regulación de esta forma, y de ahí, utilizándolo como puente, hacer al siguiente periodo impositivo un nuevo traslado de residencia esta vez hacia un paraíso fiscal (Carmona Fernández, 2007, p. 93).

Por otro lado, debemos advertir, tal y como hemos denunciado en anteriores trabajos, que en la actualidad resulta confuso determinar a qué territorios se les aplica esta calificación (Martos García, 2017).

La formulación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 contra el fraude fiscal, tras la redacción que entró en vigor el 1 de enero de 2015, eliminando del texto legal el mecanismo automático de salida de la lista de paraísos fiscales, planteó la duda de cómo calificar a las numerosas jurisdicciones que salieron de la lista a través de este mecanismo.

Al dejar de estar en vigor la disposición legal que les permitió salir y seguir estando nominalmente en la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991, la cuestión a dilucidar era si, hasta una nueva revisión de la lista, volvían o no a ser consideradas como paraísos fiscales.

La Administración, conforme a los informes emitido por la DGT de 23 de diciembre de 2014 (2014-09934 –NFL017188–) y de 3 de noviembre de 2015 (15F/023 –NFL017851–), con una fundamentación jurídica más que discutible³, se muestra partidaria de interpretar que los territorios que salieron de la lista mediante la firma de un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información que siga en vigor, seguirán fuera de ella. Así ocurrió con 14 jurisdicciones, entre ellas Andorra, que ya no son consideradas como paraíso fiscal para la Administración española, al tener en vigor un convenio para evitar la doble imposición con España con cláusula de intercambio de información⁴. Entrado 2015 se firmó otro Convenio con Omán, que quedó expresamente

³ Como hemos señalado «La eliminación del mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales por la Ley 26/2014 y su sustitución por los tres criterios que deberán tenerse en cuenta en una futura revisión reglamentaria de la misma, ha planteado la cuestión de cómo calificar a aquellas jurisdicciones que salieron antes del 1 de enero de 2015; e igualmente, de cómo hacerlo con aquellas otras que firmen algún Acuerdo o Convenio con España con posterioridad a esta fecha.

Esta cuestión habría quedado resuelta si la Ley 26/2014 hubiese actualizado la lista o bien hubiese establecido una disposición transitoria que aclarara la situación de estos territorios. Sin embargo, no sabemos si de forma deliberada o por mero olvido, guardó silencio y no hizo ni lo uno ni lo otro. Al actuar así, el marco normativo vigente, esto es, Ley 36/2006, nos remite a la calificación directa fijada reglamentariamente, que hasta nueva actualización se recoge en el art. 1 del Real Decreto 1080/1991, por lo que todos y cada uno de los territorios recogidos en el mismo serán paraísos fiscales, incluidos los que dejaron de tener esa condición por la aplicación del mecanismo automático de salida; y es que a falta de un régimen transitorio expreso, la derogación de este mecanismo y la vuelta a la calificación directa a través del Real Decreto 1080/1991 supone indirectamente la reentrada de aquellos territorios que salieron.

Sin embargo, de forma sorpresiva, la posición de la Administración fue la contraria, como reflejan los informes emitidos por la Dirección General de Tributos, 23 de diciembre de 2014 y de 3 de noviembre de 2015. En ellos se defiende la vigencia del mecanismo automático de salida contenido en el art. 2 del Real Decreto 1080/1991 hasta nueva revisión de la lista, conforme a la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, proyectando sus efectos *ex post* y *ex ante* de la reforma. Este precepto reconoce expresamente la vigencia del art. 1 del Real Decreto 1080/1991, pero en ningún caso de él puede desprenderse que igualmente se mantenga en vigor su art. 2, ni siquiera para mantener fuera a los territorios que salieron de la lista. Habría que recordarle a la Dirección General de Tributos que si el legislador hubiese querido que los territorios que salieron de la lista siguieran fuera, no habría eliminado el mecanismo de salida de la ley; y si hubiese enloquecido jurídicamente y buscara eliminar y sustituir el mecanismo de salida de la ley y mantenerlo en el reglamento, debería haber reformado la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 para indicárnoslo expresamente. De lo contrario, se estaría quebranto el principio de jerarquía normativa.

Incluso si esta fuera la situación jurídica que desea la Administración, no necesita que el legislador reforme la Ley 36/2006 para conseguirla; basta con que el Gobierno ejerza la facultad que le otorga dicha ley y actualice la lista de paraísos fiscales vía reglamentaria, excluyendo a los territorios que habían salido de la misma bajo la extinta regulación legal; exclusión que podría haberse hecho con efecto retroactivo desde 1 de enero de 2015.

En todo caso, la interpretación de la Dirección General de Tributos difícilmente será rebatida en los tribunales, al ser de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos conforme al art. 12.3 LGT, beneficiar a ciertos contribuyentes evitando que les resulten aplicables las normas antiparaíso y no perjudicar directa, específica e inmediatamente a otros» (Martos García, 2017).

⁴ Como consecuencia, la disposición adicional 21.ª de la LIRPF, en su redacción previa al 1 de enero de 2015, quedó desnaturalizada y fue reformada. Esta disposición excluía de la aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF a aquellos traslados a Andorra que cumplan los siguientes requisitos:

excluido por el informe de la DGT de 3 de noviembre de 2015, por lo que en la actualidad, de las 48 jurisdicciones que conformaban la lista original, solo 33 siguen siendo calificadas como paraíso fiscal⁵.

Por otro lado, el legislador desconfía del contribuyente que manifiesta que traslada su residencia hacia un paraíso fiscal, considerando que puede ser probable que el traslado sea más formal que real; y ello aunque esa nueva residencia pueda ser acreditada mediante la presentación de un certificado expedido por la Administración de aquel territorio. Teniendo en cuenta que se trata de jurisdicciones opacas, poco o nada colaborativas, que no facilitan información, ¿se puede confiar en ellas?, ¿realmente se produce el traslado de residencia habitual?

Esa desconfianza se evidencia en el artículo 9.1 a) de la LIRPF cuando establece el criterio de permanencia temporal en territorio español, más de 183 días al año, para considerar residente habitual y contribuyente en este impuesto a la persona física.

Para determinar ese número de días, la ley española dispone que deben incorporarse al cómputo aquellos en los que pese a no estar físicamente en territorio español, corresponden a «ausencias esporádicas». No delimita este concepto de «ausencias esporádicas», lo que genera bastante inseguridad jurídica. Una interpretación razonable sería considerar que se refiere a pequeños periodos de tiempo, como vacaciones, o algún viaje de negocios, en los que el contribuyente sale y retorna posteriormente a España dentro del periodo impositivo. Sin embargo la Administración viene haciendo una interpretación favorable a sus intereses, que considera como ausencia esporádica cualquier salida de España que tuviese un retorno durante el mismo año⁶.

-
- «• Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.
 - Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.
 - Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75 % de su renta anual, y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples».

Obviamente, al dejar de ser calificado como paraíso fiscal en nuestro ordenamiento, Andorra quedaba inmediatamente excluida del alcance del artículo 8.2 de la LIRPF, por lo que esta exclusión condicionada prevista en la disposición adicional 21.ª hasta el 31 de diciembre de 2014 resultaba innecesaria y podía inducir a confusión. Consiguientemente el precepto fue eliminado de nuestro ordenamiento.

⁵ Emirato del Estado de Bahréin, Sultanato de Brunéi, Gibraltar, Anguila, Antigua y Barbuda, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Nauru, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Islas Turcas y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Macao, Principado de Mónaco, República de Seychelles.

⁶ Véase, entre otras, la Consulta de la DGT 1396/1997, de 27 de junio (NFC068429). Este criterio formulado hace dos décadas se ha mantenido en el tiempo. Un caso extremo de esta interpretación podría llegar a considerar como ausencia esporádica prácticamente todo el año, como por ejemplo desde el 2 de enero, fecha en que el sujeto sale de España, hasta que regresa el 30 de diciembre.

Pero la ley prevé una vía para evitar el cómputo de las ausencias esporádicas. En efecto, no se computarán cuando «el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país». Para ello bastará normalmente con que presente ante la Administración española un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración de esa otra jurisdicción.

Sin este certificado la Administración española difícilmente admite acreditada la residencia fiscal en otro país⁷. Solo en el caso de aquellos países que no emiten certificados de residencia fiscal porque se trata de un concepto no incorporado en su ordenamiento, la Administración viene aceptando que se acredite mediante la aportación de otros indicios o pruebas⁸.

Sin embargo, cuando se trata de **paraísos fiscales**, este precepto faculta a la Administración tributaria para que exija al contribuyente que pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural a través de otras vías. Por tanto, no bastará con que el contribuyente presente un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración de aquel territorio. Este documento, suficiente en relación con el resto de jurisdicciones, resulta insuficiente para acreditar la residencia fiscal en un paraíso fiscal, evidenciando la desconfianza que estos territorios y sus Administraciones generan en el legislador y en la propia Administración española; desconfianza que también se ha trasladado al poder judicial, como lo evidencian, entre otras, la Sentencia 1099/2009 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, de 15 de mayo (NFJ070356). Un certificado tributario o de naturaleza administrativa no prueba *per se*, cuando de paraísos fiscales se trata, la residencia fiscal en aquel territorio, como se desprende de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2007 (rec. núm. 998/2003 –NFJ025519–); y es que la certificación emitida por las autoridades de un paraíso fiscal no tiene credibilidad. En estos casos no solo es necesario que exista una intención de residir en un país, sino que esta intención se haya concretado y el contribuyente haya residido físicamente en él durante al menos 183 días, pudiendo aportar medios de prueba suficientes que lo acrediten.

El contribuyente deberá aportar otros indicios factuales sobre la permanencia física y estable en aquel territorio, si quiere impedir que se computen las ausencias esporádicas en la fijación de su residencia en España mediante el criterio de permanencia temporal.

Aportados indicios suficientes y, con ello, acreditada su residencia en el paraíso fiscal, si no fuese posible para la Administración fijar la residencia fiscal en España por ninguno de los tres criterios previstos en el artículo 9.1 de la LIRPF (permanencia temporal, centro de intereses económicos o vínculo familiar), la persona física dejaría de ser residente fiscal en nuestro país, pero no dejaría de ser contribuyente en el IRPF durante el periodo impositivo del traslado y los cuatro siguientes, conforme al artículo 8.2 de la LIRPF.

⁷ Véanse, entre otras, las Consultas de la DGT de V1525/2008, de 24 de julio (NFC030899), y 1396/1997, de 27 de junio (NFC068429).

⁸ Véanse las Consultas de la DGT V0665/2013, de 4 de marzo (NFC046987), y V4069/2015, de 17 de diciembre (NFC057679).

3. QUE LA PERSONA FÍSICA SEA DE NACIONALIDAD ESPAÑOLA

Cuando el cambio de residencia tenga como destino un paraíso fiscal, estaremos ante un contribuyente del IRPF no residente, lo que inmediatamente lleva a preguntarnos cuál será la vinculación de la persona con el territorio que permita legitimar al Estado español para gravar su renta mundial. La respuesta, tal y como está configurado el precepto, es la nacionalidad.

El motivo por el que el legislador introdujo el requisito de la nacionalidad se debió precisamente a que necesitaba justificar la vinculación personal del sujeto con el territorio español para seguir gravándolo.

La persona física deja de ser residente fiscal en España, pero continúa teniendo una vinculación personal y jurídica con el territorio a través de su nacionalidad; nacionalidad o ciudadanía que le reporta derechos en nuestro ordenamiento, lo que justifica que deba contribuir al sostenimiento del gasto público por obligación personal en el IRPF.

Por tanto, *a contrario sensu*, no será posible aplicar el artículo 8.2 de la LIRPF a aquellas personas que trasladen su residencia a un paraíso fiscal cuando no tengan nacionalidad española, como han reiterado las SSTSJ de Madrid 1959/2015, de 5 de marzo (NFJ070354), y 539/2015, de 16 de abril (NFJ059167).

Por otro lado, cabe plantearse en qué momento exacto debe tener la nacionalidad española. La redacción del artículo 8.2 deja abierta la interpretación en varios sentidos. ¿Cuándo se efectúa el cambio de residencia efectiva? ¿Cuándo se devenga el IRPF del periodo en que se produce el cambio de residencia efectiva? ¿Cuándo se devenga el IRPF del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal en España si este no coincide con el del traslado de residencia efectiva? Y es que podemos encontrarnos con personas físicas residentes que adquieran la nacionalidad española durante el tiempo que transcurre entre uno y otro momento.

Así se planteaba en la Consulta que dio lugar a la Resolución Vinculante de la DGT V0578/2006, de 31 de marzo (NFC021944). El consultante, persona física de nacionalidad argentina, había tenido su residencia fiscal en España desde el ejercicio 2002 al 2004. En agosto del año 2004, firma un contrato de trabajo con una persona jurídica del Principado de Mónaco y traslada allí su residencia laboral y fiscal, donde continúa residiendo en el momento de la consulta. Con fecha 24 de mayo de 2005 se le otorga por primera vez el pasaporte de España. A juicio de la DGT hay que diferenciar entre el periodo impositivo 2004, en el que se produce el desplazamiento al extranjero pero el consultante tiene la consideración de residente en España, y el periodo impositivo 2005 en el que se produce el cambio de residencia y tiene la nacionalidad española.

Sin indicarlo expresamente en esta resolución, la DGT exige implícitamente que el requisito de la nacionalidad española se cumpla a la fecha del devengo del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal sin perder su condición de contribuyente por aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF.

Por tanto, *a contrario sensu*, si estuviéramos ante un nacional en el momento del traslado de residencia efectiva que perdiera esa condición llegada la fecha del devengo del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal en España, no podría aplicársele el artículo 8.2 de la LIRPF, dado que carecería de uno de los requisitos necesarios.

En cualquier caso, utilizar la nacionalidad como criterio de sujeción por obligación personal en un impuesto general sobre la renta no suele ser habitual en el derecho comparado. La gran mayoría de los ordenamientos tributarios acuden a la residencia. Sin embargo, hay algún país, como Estados Unidos, que utiliza simultáneamente y de forma general ambos criterios. Así, la legislación fiscal estadounidense sujeta al *income tax* a todos sus nacionales o ciudadanos (*citizen*) con independencia del lugar en el que se encuentren, y a todos sus residentes (*alien*), nacionales y extranjeros⁹.

El legislador español no acude de forma general a la nacionalidad como criterio de sujeción por obligación personal en el IRPF para los no residentes, pero sí lo hace excepcionalmente en varios supuestos –arts. 10 y 8.2 LIRPF– estando entre ellos el mantenimiento de la condición de contribuyente en los casos de traslado de residencia fiscal a un paraíso fiscal durante ese periodo y los cuatro siguientes.

III. CONSECUENCIAS JURÍDICAS

1. EXTENSIÓN QUINQUENAL DE LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE

Como ya hemos indicado, la consecuencia jurídica directa que conlleva la concurrencia de los tres requisitos del presupuesto de hecho del artículo 8.2 de la LIRPF es la extensión de la condición de contribuyente durante el periodo impositivo en que se produzca el traslado de residencia fiscal y los cuatro siguientes.

El legislador parece presumir que un traslado de residencia fiscal hacia un paraíso fiscal, aunque la persona física haya podido acreditar que ha sido efectivo y real, y que obedece a motivos sustantivos y no meramente fiscales (contrato laboral) busca exclusivamente la elusión fiscal en España. Por ello, el artículo 8.2 de la LIRPF seguirá considerándolo el año en que se produce y los cuatro siguientes como contribuyente.

Ribes (2014) afirma que se trata de una medida de antielusión que «aplica una presunción absoluta de evasión fiscal, en la medida en que opera sobre toda operación de cambio de residencia

⁹ Así, los ciudadanos norteamericanos residentes en España estarán sujetos al IRPF español pero además seguirán siendo gravados en Estados Unidos por su renta mundial. Es por ello que esta circunstancia es contemplada en el Convenio para evitar la doble imposición firmado por España y Estados Unidos y publicado en el BOE de 22 de diciembre de 1990, artículos 1, 3 o 24.2, entre otros.

a un paraíso fiscal», lo que puede plantear problemas con el derecho de la Unión Europea cuando se aplique a territorios calificados como paraísos fiscales situados en su interior (Gibraltar), en el Espacio Económico Europeo (Liechtenstein) o con terceros países con los que la Unión Europea tenga acuerdos que reconozcan libertades comunitarias de forma recíproca.

Es por ello que Puig i Vilamiu (1999) consideraba que esta norma, copiada de normas similares que existen en varios países escandinavos, Estados Unidos y Alemania, olvida recoger la admisión de la prueba de que el traslado de residencia no se efectúa únicamente para eludir impuestos, sino por otras razones sustantivas y, quedando estas acreditadas, debería excluirse su aplicación.

Volviendo al tenor literal del precepto, cabe plantearse qué ocurriría si durante esos cuatro años posteriores se incumpliera alguno de los requisitos exigidos en el momento del devengo del periodo impositivo en que se produce el cambio de residencia fiscal, esto es, cuando pasa a ser no residente en España.

Si durante ese espacio de tiempo el territorio dejara de ser considerado paraíso fiscal, o bien el sujeto perdiese la nacionalidad española, ¿seguiría siendo aplicable el artículo 8.2 de la LIRPF y, por tanto, calificándolo como contribuyente?

Entendemos que se trata de dos requisitos que no solo deben estar presentes en el momento del devengo del periodo impositivo en que se produce el traslado de residencia fiscal, sino que además deben mantenerse en cada uno de los siguientes en que se pretenda calificar como contribuyente a la persona física.

Si durante esos cuatro ejercicios faltara alguno de estos dos requisitos, el precepto no sería aplicable a ese periodo impositivo concreto y, por tanto, la persona física dejaría de ser contribuyente en el IRPF.

En los periodos impositivos en que se diesen todos los requisitos, coincidiendo con la STSJ de Madrid 130/2015, de 28 de enero (NFJ057696), seguiría siendo contribuyente del impuesto.

2. CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Esa condición de contribuyente en el IRPF español de un no residente inmediatamente plantea una hipotética doble imposición internacional, al estar gravada la renta en España, y posiblemente en el nuevo territorio en que fije su residencia.

Aunque los paraísos fiscales se asocian a baja o nula tributación y, por tanto, en muchos casos a la inexistencia de gravamen, esa afirmación debe ser matizada. Como señala Carmona Fernández (2007, p. 93), «Esta aseveración no puede considerarse una regla absoluta, dado los niveles de imposición sobre residentes, elevados incluso, que en ocasiones concurren en ciertos territorios calificados como paraísos fiscales, por ofrecer esencialmente ventajas fiscales a suje-

tos que obtengan rentas de fuente exterior»; y es que no todos los paraísos fiscales prevén una ausencia de tributación para sus residentes. En muchos casos, establecen regímenes fiscales preferenciales destinados a atraer capital o entidades no residentes, que conviven simultáneamente y de forma estanca con un régimen tributario convencional para sus residentes y las operaciones internas, garantizando de esta forma recursos a su propia Hacienda¹⁰. En estos casos, la aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF provocaría una doble imposición internacional.

Recordemos que el IRPF prevé dos mecanismos para corregir la doble imposición internacional, la exención prevista a las rentas del trabajo en el artículo 7 p) y la deducción del artículo 80, ambos de la LIRPF.

La exención no resulta aplicable cuando estamos ante paraísos fiscales, por lo que este mecanismo no evitaría una hipotética doble imposición.

Sin embargo, la deducción en cuota por el impuesto pagado en el extranjero o por la parte del mismo que habría correspondido pagar en el IRPF español, si esta cuantía es menor, sí resultaría aplicable cuando los rendimientos o las ganancias patrimoniales hayan sido obtenidas en un paraíso fiscal.

Por tanto, la extensión de la condición de contribuyente para el no residente que se traslade a un paraíso fiscal no implica inexorablemente una doble imposición internacional ante la ausencia con aquel territorio de un tratado para evitarla.

El artículo 8.2 de la LIRPF, en combinación con el artículo 80 de la LIRPF, evitan que se produzca tanto una doble imposición como una ausencia de tributación para las rentas del desplazado. Deberá tributar en el IRPF por las rentas obtenidas, pero si estas han sido también gravadas en el paraíso fiscal, de la cuota que deberá soportar en el impuesto español se podrá deducir lo pagado allí; o bien, si lo pagado allí fuese superior a la parte de la cuota que le habría correspondido en España de aplicar el tipo medio de gravamen a esas rentas, esta última cantidad.

Con este método unilateral de imputación para corregir la doble imposición, si el impuesto pagado en el paraíso fuese inferior al que correspondería en España, solo acabaría tributando en

¹⁰ Esta es una cuestión que se evidencia desde hace décadas. El informe OCDE de 1998 «Harmful Tax Competition: an emerging global Issue», ya establecía en sus páginas 22 y 23 los criterios para determinar cuándo se ejercía competencia fiscal perniciosa, distinguiendo entre paraísos fiscales y regímenes preferenciales pertenecientes a Estados miembros de la OCDE. Este informe calificaba como paraísos fiscales a aquellos que tuviesen una baja o nula imposición y, además, se diese alguna de las siguientes circunstancias:

- Tuviesen un régimen normativo o ejerciesen prácticas administrativas poco transparentes.
- No intercambiasen información en tiempo y forma apropiada, por motivos legales o administrativos.
- Regímenes que amparasen a las sociedades *off-shore*. Ausencia del requisito de que se ejerza una actividad económica real o tenga una presencia sustancial en el territorio para poder disfrutar de un régimen fiscal ventajoso, diferenciándolo del aplicable a nivel interno.

el IRPF por esa diferencia; mientras que si el tributo pagado en el paraíso fuese mayor al que le correspondería en nuestro país al aplicar el tipo medio de gravamen sobre esas rentas, no debería ingresar cuantía alguna por estas, si bien, como es lógico, tampoco podría recuperar lo pagado, ni total ni parcialmente, en aquel territorio.

3. IMPUESTO DE SALIDA DEL ARTÍCULO 95 BIS DE LA LIRPF Y REGLA DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DEL ARTÍCULO 14 DE LA LIRPF

La LIRPF contempla un impuesto de salida en sentido estricto, el artículo 95 bis, y una regla especial de imputación temporal de rentas cuando el contribuyente cambia de residencia, el artículo 14.3.

Ambos preceptos están condicionados al cambio de residencia fiscal y hacen mención expresa al artículo 8.2 de la LIRPF.

El artículo 95 bis de la LIRPF, vigente desde el 1 de enero de 2015, somete a gravamen las ganancias patrimoniales latentes, no realizadas, derivadas de acciones y participaciones en cualquier tipo de entidad titularidad del sujeto, en el año en que efectúe un traslado de residencia fiscal. Se trata de un impuesto de salida limitado a ciertas ganancias patrimoniales no realizadas, las derivadas de acciones y participaciones. Pero además restringe significativamente su alcance dado que exige se cumpla un requisito temporal y otro cuantitativo. Por un lado, que el contribuyente haya residido en territorio español durante al menos 10 años de los 15 periodos impositivos anteriores al que se tenga que declarar estas ganancias patrimoniales. Por otro, que se trate de acciones o participaciones con un valor de mercado superior a cuatro millones de euros, o bien a uno, siempre que en este último caso el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%. Con esta configuración, el impuesto sobre salida tendrá un alcance residual¹¹.

Para aquellos a los que resulte aplicable, la ganancia se calcula como la diferencia positiva entre el valor de mercado en ese momento y el valor de adquisición; y como derivaría de un elemento patrimonial, se integrarían en la base imponible del ahorro.

La regla general en relación con el momento de la imputación de la ganancia patrimonial, conforme al artículo 121 del Reglamento del IRPF, sería que debería hacerse en el último periodo que deba declararse por este impuesto practicándose autoliquidación complementaria, sin

¹¹ Como ha manifestado Ribes Ribes (2015) «[...] tratándose de carteras de valores tan significativas, es poco probable que sean detenidas por personas físicas. En la mayoría de estos supuestos, la práctica nos indica que suele acudir a la constitución de una Sociedad de inversión de capital variable (SICAV)».

Sin embargo, creemos que aunque se constituyera una SICAV para invertir en activos financieros, el cambio de residencia provocaría igualmente la imputación de la plusvalía presunta por las acciones de la SICAV titularidad de la persona física que se traslada.

sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al ejercicio siguiente, al primero en que deja de ser residente.

Si volviese a ser residente fiscal sin haber transmitido los títulos que originaron el impuesto de salida, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas.

Este régimen presenta varias especialidades en las que se aplica de forma más benévola:

- a) Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

La ganancia solo deberá declararse si durante alguno de los 10 años siguientes al traslado del sujeto se produce una transmisión *inter vivos* de los títulos, o bien pierde la condición de residente en algún Estado miembro de los anteriores (UE o EEE con el que existe efectivo intercambio de información) o incumpla la obligación de comunicación al respecto que establece la regulación. En caso contrario, no deberá hacerlo.

- b) Cuando se produzca un cambio de residencia temporal a un territorio excluido de la Unión Europea, y de aquellos del Espacio Económico Europeo con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria bien: a) por motivos laborales y siempre que no tenga la consideración de paraíso fiscal; b) o bien por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Se aplazará el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales, previa solicitud del contribuyente, y siempre que aporte garantías suficientes, devengándose intereses de demora. El periodo de aplazamiento puede extenderse hasta 10 años en caso de que la causa del traslado sea laboral y 5 en el resto de casos.

Pasado este periodo, la deuda sería exigible, salvo que el sujeto hubiera vuelto a fijar su residencia en España.

Igualmente, si en algún momento del aplazamiento transmitiera las acciones o participaciones, el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las mismas.

Especialidades al margen, notemos que este régimen provoca el devengo de las ganancias patrimoniales latentes a raíz del cambio de residencia fiscal y la consecuente pérdida de la condición de contribuyente en el IRPF. Es en realidad esta pérdida de la condición de contribuyente y, por tanto, de la posibilidad de seguir gravando su renta mundial lo que impediría que el Estado hiciese tributar la ganancia patrimonial generada cuando se transmitan en un futuro los títulos. En ese momento, el titular de los mismos sería un no residente, habría perdido su vinculación con

el territorio. Por ello, con el impuesto de salida se cambia la regla de imputación de la plusvalía, no siendo necesario que se produzca una alteración de la composición patrimonio para obligar a que se declare la que se haya generado hasta el traslado de residencia¹².

Pues bien, esta lógica se rompe cuando el cambio de residencia se dirige hacia un paraíso fiscal. Recordemos que, en estos casos, la persona física deja de ser residente fiscal en España, pero si es nacional, no pierde su condición de contribuyente, dado que el artículo 8.2 la extiende al periodo impositivo en que pasa a ser no residente y los cuatro restantes.

Por tanto, el sujeto seguirá sometido a gravamen en el IRPF por su renta mundial durante esos cinco periodos, siempre que mantenga los requisitos que activan esta disposición –residencia en un paraíso fiscal y nacionalidad española–.

Sin embargo, de forma sorprendente, el punto 7 del artículo 95 bis de la LIRPF exige que declare las ganancias patrimoniales latentes en el momento del traslado al paraíso fiscal, aunque la persona física no pierda su condición de contribuyente conforme al artículo 8.2 de la LIRPF.

Estas ganancias patrimoniales se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho periodo.

Para evitar una doble imposición, si se transmitieran en un periodo impositivo en que el contribuyente mantuviera tal condición, para el cálculo de esta ganancia o pérdida patrimonial se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar previamente la ganancia patrimonial latente en el momento del traslado de residencia.

Esta regulación supone una anomalía y una perversión del fundamento del régimen de los impuestos de salida, si bien es cierto que el traslado de residencia a un paraíso fiscal, como causa diferencial con otros destinos, podría hacer que se considerase que no estuviésemos ante situaciones comparables de cara a aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad tributaria y, por tanto, que se llegase a admitir la desigualdad de trato.

Por otro lado, añadir que no sería aplicable en estos casos la regla de imputación temporal especial del artículo 14.3 de la LIRPF. Según esta, «En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno».

¹² Como manifestó de forma muy expresiva Guerra Reguera (2010, p. 206) en relación con la finalidad que persiguen los Estados con los impuestos de salida «si quieres te vas, nadie te lo impide, pero antes pasa por caja».

Sin embargo, dado que el sujeto no pierde la condición de contribuyente en los casos del artículo 8.2, el cambio de residencia hacia el paraíso fiscal no provocaría la imputación inmediata de las rentas pendientes pero ya devengadas.

4. REGULACIÓN ESTATAL DEL IRPF EN LOS PERIODOS EN QUE AMPLÍA SU CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE

Finalmente cabe plantearse si durante esos cinco periodos impositivos le resultaría aplicable la regulación estrictamente estatal o cabría plantearse aplicar la normativa del IRPF de la comunidad autónoma en la que se encontraba el año en que trasladó su residencia, lo que estaría claramente relacionado con la administración o administraciones que tendrían derecho a la recaudación del impuesto.

Al tratarse de un contribuyente no residente, no sería posible fijar su residencia en alguna comunidad autónoma, por lo que correspondería al Estado central la regulación exclusiva del impuesto, así como la entera recaudación.

Referencias bibliográficas

- Alvárez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J. M. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Ed. Netbiblo.
- Carmona Fernández, N. (2007). *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Ed. CISS, grupo Wolters Kluwer.
- Guerra Reguera, M. (2010). Los Impuestos de Salida en el Ámbito de la Unión Europea. En *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ed. Centro de Estudios Financieros.
- Herrera Molina, P. M. (2013). Exit Taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE? *Revista General de Derecho Europeo*, 29.
- Martos García, J. J. (2017). Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión. *Quincena Fiscal*, 3.
- Milla Ibáñez, J. (2013). La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídicos español y británico: la especial incidencia del Derecho de la Unión Europea. (Tesis doctoral defendida en la Universidad de Valencia).
- Puig i Vilamiu, S. (1999). Paraísos fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF. Recuperado de <noticias.juridicas.com>, Sección artículos doctrinales: Derecho Fiscal, Financiero y Tributario.
- Ribes Ribes, A. (2014). *Los impuestos de salida*. Tirant lo Blanch.
- Ribes Ribes, A. (2015). Un nuevo Exit Tax en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF. *Crónica Tributaria*, 154.

Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial

M.^a Sonia Lafont Sendino

Inspectora de Finanzas de la Xunta de Galicia

EXTRACTO

Tres comunidades autónomas gravan los daños medioambientales producidos por los parques eólicos instalados en sus respectivos territorios. Las tres figuras han sido cuestionadas ante los tribunales contencioso-administrativos. El Tribunal Supremo ha avalado los tres cánones eólicos. En este artículo describimos las tres figuras, hacemos nuestro análisis de constitucionalidad a la luz de la jurisprudencia constitucional y estudiamos las sentencias del Tribunal Supremo, los autos del Tribunal Constitucional por los que se inadmiten las cuestiones de inconstitucionalidad respecto a la figura castellano-manchega y la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por la que se declara que la normativa europea no se opone al canon eólico castellano-manchego.

Palabras clave: impuestos medioambientales; impuestos ecológicos; impuestos autonómicos; tributos propios; canon eólico; inconstitucionalidad; cuestión prejudicial.

Fecha de entrada: 28-10-2017 / Fecha de aceptación: 23-11-2017 / Fecha de revisión: 28-04-2018

Wind taxes: jurisprudential analysis

M.^a Sonia Lafont Sendino

ABSTRACT

There are three regional authorities that have implemented a specific tax for environmental damages produced by the wind farms installed in their respective territories. All three taxes have been disputed in the administrative-contentious courts. The Supreme Court has endorsed the three wind taxes. In this article we describe them, making our analysis about its constitutionality in the light of constitutional jurisprudence and carefully analyzing both Supreme Court jurisprudence and Constitutional orders, in which the questions regarding the unconstitutionality of Castilla-La Mancha's environmental tax are not admitted and the recent judgment of the Court of Justice of the European Union, that declares that European law does not oppose the wind tax from Castilla-La Mancha.

Keywords: environmental taxes; ecologic taxes; regional autonomous taxes; own taxes; wind tax; unconstitutionality; prejudicial question.

Sumario

1. Introducción
2. Los cánones eólicos: descripción de su configuración
3. Análisis de constitucionalidad
4. Revisión de la jurisprudencia contencioso-administrativa, constitucional y europea
 - 4.1. Carácter fiscal o extrafiscal del impuesto e infracción del artículo 6 de la LOFCA
 - 4.1.1. Confrontación del canon eólico con el IBI
 - 4.1.2. Confrontación del canon eólico respecto al IAE
 - 4.1.3. Confrontación del canon eólico respecto al IE
 - 4.1.4. Confrontación del canon eólico respecto al ICIO
 - 4.2. Principios de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos, de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE
 - 4.3. Principios constitucionales de igualdad y generalidad de los artículos 14 y 31.1 de la CE y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 de la CE
 - 4.4. Principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE
 - 4.5. Principio de no confiscatoriedad del artículo 31.1 de la CE
 - 4.6. Principios de territorialidad y no interferencia económica
 - 4.7. Derecho comunitario
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Lafont Sendino, M.ª S. (2018). Los cánones eólicos: análisis jurisprudencial. *RCyT. CEF*, 423, 73-108.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente en España, se aplican tres figuras tributarias que gravan los daños medioambientales producidos por los parques eólicos: el canon eólico gallego, figura pionera en este ámbito tributario que se aplica desde el año 2010, y los cánones castellano-manchego y castellano-leonés, aplicables desde el 2012.

Las tres figuras tributarias han sido cuestionadas desde el momento de su nacimiento por su posible inconstitucionalidad, por vulnerar los mandatos del bloque constitucional a seguir por las comunidades autónomas (CC. AA., en adelante) en el establecimiento de sus tributos propios y fundamentalmente por entender que se infringía el artículo 6.3 de la LOFCA¹ por estar gravando estas figuras la capacidad económica gravada ya por los impuestos municipales sobre bienes inmuebles (IBI) y sobre actividades económicas (IAE). Así mismo, se ha venido sosteniendo que estas figuras vulneran las directivas europeas en materia de energías renovables. Con base en estas alegaciones, los recurrentes han venido solicitando el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (TC) y la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Hasta abril de 2016², los diferentes tribunales superiores de justicia han sostenido no tener dudas que les hicieran plantear ni una ni otra cuestión, llegando los asuntos hasta el Tribunal Supremo (TS). Su primera sentencia recayó el 10 de julio de 2014, en el recurso de casación planteado contra la Sentencia 730/2012, de 3 de diciembre, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (TSJG). Tras ella, recayeron 5 sentencias más a finales del año 2015 y una última en marzo de 2016. En el mes de diciembre de 2016 el TC ha dictado dos autos mediante los que inadmite las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (TSJCLM)³. Por último, el pasado mes de septiembre el TJUE dictó sentencia declarando que las Directivas comunitarias relativas al fomento de las energías renovables (Directiva 2009/28/CE), al régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) y al régimen general de los impuestos especiales (Directiva 2008/118/CE) no se oponen a una normativa nacional como la controvertida en la que se establece el canon eólico castellano-manchego⁴.

¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

² Durante ese mes, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (TSJCLM) dicta diferentes autos mediante los que plantea la cuestión prejudicial ante el TJUE y la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

³ AATC 183/2016 (BOE n.º 311, de 26 de diciembre de 2016) y 185/2016 (no publicado), de 15 de noviembre.

⁴ Tras el cierre de este artículo con fecha 22 de octubre de 2017, han recaído nueve sentencias más del TS, que había pospuesto su votación y fallo hasta que hubiese pronunciamiento del TJUE. En concreto, ha recaído una sentencia sobre el canon eólico gallego (STS 259/2018, de 20 de febrero) y ocho sentencias sobre el castellano-leonés (SSTS 102/2018, de 29 de enero; 124 y 125/2018, de 30 de enero; 128 y 135/2018, de 31 de enero; 318/2018, de 28 de febrero, y 575 y

En este artículo describiremos la configuración de las figuras vigentes, haremos nuestro propio análisis sobre su posible inconstitucionalidad, a la luz de la doctrina constitucional y revisando la doctrina científica publicada sobre los cánones y estudiaremos la jurisprudencia sentada por el TS en esta materia, los autos del TC y la reciente sentencia del TJUE.

2. LOS CÁNONES EÓLICOS: DESCRIPCIÓN DE SU CONFIGURACIÓN

El canon eólico gallego fue creado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (FCA), y se aplica desde el año 2010. El canon eólico castellano-manchego fue creado por la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha, y se aplica desde el año 2012. Por último, el canon eólico castellano-leonés se creó por la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras, y se aplica desde el año 2012 (en concreto, desde el 1 de marzo). La regulación jurídica de este último actualmente está contenida en el Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

La naturaleza jurídica de estas tres figuras es impositiva. La norma castellano-leonesa que crea la figura tributaria no ofrece dudas al respecto, por cuanto en la propia exposición de motivos manifiesta que la ley regula por primera vez dos impuestos propios, uno de ellos, el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, que se configura como un impuesto medioambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medioambiente (MA *a posteriori*) y cuya recaudación se destinará a financiar aquellos gastos de carácter medioambiental y de eficiencia energética que se determinen en las correspondientes leyes anuales de presupuestos generales autonómicas. El tributo creado se denomina como impuesto y el artículo 19 de la ley de creación, actualmente, el artículo 50 del Decreto legislativo 1/2013, que regula la naturaleza de la figura creada, establece que el impuesto tiene naturaleza real y finalidad extrafiscal, disponiendo que los ingresos procedentes del gravamen sobre los parques eólicos se destinarán a la dotación del Fondo para la compensación de los suplementos territoriales de la Ley del Sector Eléctrico previsto en la disposición adicional segunda de la Ley 9/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, y a la financiación de los programas de gasto relativos a la eficiencia energética industrial de la comunidad de acuerdo con lo dispuesto en las leyes de presupuestos. Por lo que respecta a las figuras gallega y castellano-manchega debemos sostener que tienen naturaleza tributaria. Ello se colige del fundamento competencial en que se basa su creación de acuerdo con las exposiciones

579/2018, de 10 de abril). En todas ellas desestima las pretensiones de los recurrentes, remitiéndose a sus anteriores sentencias recaídas sobre la materia (10 de julio de 2014, 25 de noviembre de 2015 y 8 de marzo de 2016, fundamentalmente), comentadas aquí, y extiende la doctrina de la sentencia del TJUE a los cánones eólicos de Galicia y de Castilla y León.

de motivos de ambas leyes: artículos 133.2 y 157.1 b) de la Constitución española (CE), artículos reguladores de la potestad tributaria de las CC. AA. La ley gallega emplea diversas expresiones para referirse al canon, tanto en la exposición de motivos como en el articulado. Así, se emplea el término compensación e ingreso compensatorio, ingreso público, prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal y prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real, tributo medioambiental y tributo ambiental, tributo de naturaleza extrafiscal y, en definitiva, tributo. Analizada la configuración de los elementos esenciales del canon eólico, no podemos sino concluir que nos encontramos ante un instrumento de naturaleza impositiva⁵. Del mismo modo, la ley castellano-manchega emplea diversas locuciones para referirse al canon tanto en la exposición de motivos como en su articulado. Así, se emplea el término compensación, instrumento compensatorio o ingreso compensatorio, prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, prestación patrimonial de carácter público de naturaleza extrafiscal y real y tributo. Así mismo, la exposición de motivos se refiere de un modo indirecto al canon eólico como impuesto autonómico de carácter medioambiental. Por tanto, podemos concluir que tanto el canon eólico gallego como el castellano-manchego⁶ son tributos de naturaleza real y extrafiscal y, más en concreto, gozan de naturaleza impositiva, al igual que la figura castellano-leonesa.

El hecho imponible se configura en términos generales como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales (Castilla y León), como la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio (Castilla-La Mancha) y como la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio (Galicia) como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en cada uno de los territorios de la CA correspondiente.

Quedan fuera del ámbito de aplicación de la ley gallega y, por tanto, no sujetas al canon eólico las instalaciones eólicas de potencia menor o igual a 100 kw, así como los parques eólicos experimentales que lleven asociado un alto componente de investigación a I+D+i. Las otras dos normas legales no establecen supuestos de no sujeción.

Se configura como sujeto pasivo a quienes exploten las instalaciones (parque eólico) que realicen el hecho imponible y como responsable, al titular de la autorización para la explotación de las instalaciones y al propietario de las instalaciones en caso de que no coincida con quien explota las instalaciones. En Castilla y León se exenciona de gravamen al Estado, a la Comunidad de Castilla y León y a las entidades locales de Castilla y León, así como a sus organismos y entes públicos y a las instalaciones destinadas a investigación y desarrollo. En Castilla-La Mancha se exenciona a las instalaciones destinadas al autoconsumo eléctrico y a las de carácter experimental y de investigación cuya potencia máxima no sea superior a 5 megavatios, siempre que no constituyan un parque eólico.

⁵ La misma opinión les merece a García Novoa (2010, p. 11), a Adame Martínez (2010, pp. 104 y ss.) y a Fernández López (2010a, pp. 116 y ss.).

⁶ Del mismo parecer son Gómez Porras (2012, pp. 6-8 y 44) y Casas Agudo (2013, p. 66).

La base imponible se determina por la suma del número de aerogeneradores instalados en el territorio de la CA correspondiente que constituyen el parque eólico.

La cuota tributaria en Galicia y en Castilla-La Mancha viene determinada por la aplicación de un tipo de gravamen determinado en función del número de aerogeneradores que tenga el parque, estableciendo en ambas CC. AA. un mínimo exento, de forma que en Galicia los parques con 3 o menos aerogeneradores tributan a cuota 0, mientras que en Castilla-La Mancha, el mínimo exento se sitúa en 2 aerogeneradores. En los parques eólicos de hasta 7 aerogeneradores en Galicia se aplica un tipo de gravamen anual de 2.300 euros/unidad, mientras que en Castilla-La Mancha el tipo de gravamen trimestral en este tramo alcanza los 489 euros/unidad (equivalente a 1.956 €/ud. al año, aproximadamente un 15% inferior al gallego). En los parques eólicos de entre 8 y 15 aerogeneradores, el tipo gallego es de 4.100 euros/unidad, mientras que el castellano-manchego es de 871 euros/unidad (equivalente a 3.484 €/ud. y año, aproximadamente un 15% inferior al gallego). Por último, si el parque tiene más de 15 aerogeneradores, el tipo aplicable en Galicia asciende a 5.900 euros/unidad, mientras que en Castilla-La Mancha es de 1.275 o de 1.233 €/unidad, en función de si el número de aerogeneradores supera o no la potencia del parque medida en Mw (5.100 o 4.932 €/ud. al año, entre un 14 y un 13% inferior al gallego). En Castilla y León, sin embargo, la cuota se calcula aplicando un tipo diferenciado en función de la potencia del aerogenerador⁷, oscilando desde 2.000 hasta 12.000 euros/unidad, según la potencia sea inferior a 501 kw o superior a 2.000 kw. En concreto, hay establecidos 5 tipos diferenciados, 2.000, 3.800, 6.000, 8.500 y 12.000 euros/unidad, según la potencia sea inferior a 501, 1.000, 1.500 y 2.000 kw o superior a 2.000 kw. En esta CA, los sujetos pasivos podrán aplicarse una reducción en la cuota desde un 90% hasta un 20% (90, 80, 70, 60, 40 y 20%), siempre que el parque tenga menos de 6 años de antigüedad⁸.

Tanto en Galicia como en Castilla-La Mancha parece que el modelo deseable está constituido por parques de pequeña dimensión, a tenor de la estructura tarifaria. Además en Galicia se estimula y promueve la repotenciación de los aerogeneradores, persiguiendo parques de menor número de aerogeneradores pero de mayor potencia unitaria, con la finalidad de optimizar las áreas territorialmente aptas para la instalación de parques eólicos⁹. A este fin coadyuva la bonificación rogada establecida en la norma gallega aplicable por los sujetos pasivos, cuando como

⁷ Adame Martínez (2010, p. 111) sugería en su análisis del canon eólico gallego que el legislador gallego podría haber optado por un tipo de gravamen que dependiera no del número de aerogeneradores sino de la potencia en Mw, lo que, a su juicio, sería una «muestra más tangible de la capacidad económica susceptible de gravamen y, como tal, de reversión a la sociedad». Para Casas Agudo (2013, p. 74), opinión que compartimos, «lo determinante en el impacto visual [...] es el número de aerogeneradores, siendo la potencia un dato con una relevancia relativa a estos efectos».

⁸ En realidad, siempre que entre el día de la puesta en funcionamiento del parque eólico y el 1 de julio del periodo impositivo hubieren transcurrido menos de 6 años.

⁹ Regueiro Ferreira, R. M. (2011, pp. 108-109) se pregunta si la repotenciación contribuirá a una minoración del daño medioambiental (daño al MA, en adelante) y, en concreto, si contribuirá a una disminución del impacto visual cuando los nuevos aerogeneradores se harán más visibles a mayores distancias, siendo que, además, cuanto mayor sea el aerogenerador, mayor deberá ser la dimensión de la base de la zapata de hormigón que lo soporta, por lo que la obra de instalación también provocará un mayor impacto en el entorno.

consecuencia de un proyecto de repotenciación, se reduzca la base imponible, es decir, el número de unidades de aerogeneradores del parque, pero ello no lleve consigo el salto al tramo inferior de tipo. En este caso, en el periodo impositivo en que se produzca la repotenciación, la cuota se bonificará en 10 puntos porcentuales por cada unidad en que se haya minorado el parque. En Castilla y León sin embargo, parece que el modelo deseable es también el parque eólico de pequeña dimensión pero además en el que la potencia de los aerogeneradores sea la mínima posible.

El periodo impositivo es el año natural y el devengo se produce el primer día del periodo impositivo, si bien, en el caso de la primera instalación o desmantelamiento del parque eólico, el periodo impositivo abarca desde la fecha de formalización del acta de recepción de la obra del parque hasta el último día del año natural en caso de primera instalación, mientras que en el caso de desmantelamiento del parque, el periodo impositivo se extiende desde el primer día del año natural hasta la fecha de desmantelamiento del parque eólico. La cuota en estos dos supuestos se prorrateará por el número de días del periodo impositivo. En Castilla-La Mancha el periodo impositivo es el trimestre natural y el devengo se produce el primer día del periodo impositivo. El periodo impositivo en el que se produce la primera instalación se extenderá desde la fecha del certificado de fin de obra hasta el último día del periodo impositivo, si bien se computará por meses enteros, redondeándose al entero inmediato superior.

Los tres tributos se gestionan mediante censos.

Los sujetos pasivos están obligados a autoliquidarse el canon eólico en los 20 primeros días naturales del periodo impositivo el gallego, en los 20 días siguientes al devengo el castellano-leonés y en el plazo de 1 mes desde la fecha de devengo en el caso del castellano-manchego.

Por último, en la norma castellano-leonesa se prevé la posibilidad de que los sujetos pasivos opten por un fraccionamiento legal trimestral de la cuota, a ingresar en los 20 primeros días naturales de cada trimestre, sin garantías ni intereses de demora, siendo incompatible la opción con los aplazamientos y fraccionamientos de la normativa aplicable.

Paralelamente al canon, la ley gallega crea el FCA, que se integrará esencialmente con los recursos derivados del canon eólico y que se crea para la aplicación de actuaciones globales destinadas a la conservación, reposición y restauración del MA y reequilibrio territorial, preferentemente en aquellos municipios que se encuentren dentro de la línea de delimitación poligonal de un parque eólico, ya que nos encontramos ante una contaminación con mayor incidencia en lo local que en la comunidad en general. La ley castellano-manchega crea el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía como instrumento de consolidación del modelo energético regional y que se conformará con los recursos derivados del canon. En Castilla y León, los ingresos derivados del canon eólico se destinarán a la dotación del Fondo para la compensación de los suplementos territoriales de la Ley del Sector Eléctrico previsto en la disposición adicional segunda de la Ley 9/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, y los recursos sobrantes se afectarán a la financiación de los programas de gasto relativos a la eficiencia energética industrial de la comunidad, conforme se determine en las leyes anuales de presupuestos generales.

3. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD

Las tres leyes de creación confieren a los impuestos creados naturaleza o finalidad extrafiscal y califican al impuesto como medioambiental. La utilización de tributos para la consecución de fines más allá de los puramente recaudatorios ha sido una práctica habitual en los países de nuestro entorno durante el siglo XX y lo sigue siendo en este. Ya nuestra Ley General Tributaria (LGT) de 1963 reconocía el carácter instrumental de los tributos en su artículo 4. Y el TC ha avalado esta práctica tanto con base en la propia Constitución como con base en el propio artículo 4 de la LGT 63¹⁰. En este sentido, es doctrina consolidada del TC que las CC. AA. pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados de la CE, de la LOFCA y de sus estatutos de autonomía (EE. AA.)¹¹.

En las CC. AA. debe concurrir, por tanto, la llamada doble competencia: competencia para el establecimiento del tributo y competencia en la materia que comprende el fin extrafiscal, como en estos tres casos concurre. Los cánones eólicos, por tanto, son creados con base en la doble competencia de las CC. AA.: la competencia para el ejercicio de la autonomía financiera que la CE reconoce a las CC. AA.¹² y la competencia para dictar normas de protección medioambiental adicionales a las estatales¹³. Por tanto, y siguiendo al TC, si la CE atribuye a las CC. AA. la posibilidad de establecer tributos propios, *ex* artículos 133.2 y 157.1 b) de la CE, y 51 del EAG, 9.2 c) del EACLM y 24.10 del EACL, respectivamente, desde el respeto a los principios proclamados en los artículos 6.2 y 3 de la LOFCA (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 11.º) y dentro del marco de sus competencias (arts. 156.1 CE y 1.1 LOFCA), y resulta que las CC. AA. de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León han asumido, en virtud de sus normas estatutarias, competencias en materia de protección del MA y de régimen energético (arts. 27 EAG, 31 y 32 EACLM y 71 EACL), el establecimiento de un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el MA no puede declararse contrario al orden constitucional de competencias. En conclusión, los cánones eólicos respetan el orden constitucional de competencias, de forma que son impuestos propios de cada una de las CC. AA. y constituyen un instrumento de su política medioambiental.

¹⁰ En la actualidad, es el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el que legitima el uso instrumental de los tributos, a cuyo tenor, «Los tributos son los ingresos públicos [...] con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

¹¹ Véase, por todas, la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2.º.

¹² Los fundamentos competenciales se hallan contenidos en los artículos 133, 156 y 157 de la CE y en los artículos 51 del Estatuto de Autonomía de Galicia (EAG), 9.2 c) del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (EACLM) y 24.10 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León (EACL).

¹³ Los fundamentos competenciales se hallan contenidos en los artículos 149.1.23 y 148.1.9 de la CE y en los artículos 27 del EAG, 31 y 32 del EACLM y 71 del EACL.

En la creación de tributos medioambientales, las CC. AA. están fuertemente constreñidas tanto por los principios consagrados en el derecho comunitario como por el debido respeto de los límites establecidos en el bloque de la constitucionalidad¹⁴.

Del análisis de las tres figuras objeto de estudio podemos concluir que no apreciamos que ninguna de ellas infrinja la normativa comunitaria, de forma que los cánones eólicos no suponen derechos arancelarios sobre el comercio intracomunitario, ni exacciones de efecto equivalente; tampoco constituyen restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario o medidas de efecto equivalente, ni pueden considerarse como ayudas de Estado. Por último, tampoco son tributos internos discriminatorios.

Por su parte, en el establecimiento de los cánones eólicos se ha respetado el principio de solidaridad, no afectando al equilibrio económico de las diferentes regiones españolas.

El territorio constituye un elemento fundamental en el ejercicio del poder de cualquier Estado. Así también es un elemento clave en el ejercicio por parte de las CC. AA. de sus poderes, entre ellos, el poder tributario. En este ámbito, el artículo 9 de la LOFCA, que desarrolla los límites contenidos en el artículo 157.2 de la CE, establece, en sus letras a) y b), dos límites que tienen su razón de ser en el principio de territorialidad. Podemos concluir que la configuración de los cánones eólicos respeta el principio de territorialidad, ya que los impuestos no se proyectan hacia bienes situados fuera de los ámbitos territoriales propios de cada CA. Por su parte, la letra c) del artículo 9 de la LOFCA desarrolla el principio de no interferencia económica contenido en el artículo 157.2 de la CE. Podemos concluir que los cánones eólicos tampoco vulneran este principio¹⁵.

El análisis de los principios inspiradores del sistema tributario español requiere un estudio más profundo, que se va a centrar en el respeto a los principios de generalidad e igualdad, de capacidad económica y el respeto a la prohibición de doble imposición establecida en el artículo 6 de la LOFCA.

Para que los tributos analizados sean conformes con el principio de generalidad, sus hechos imponibles deberán estar definidos de forma que no se exima de gravamen ninguna parcela que no venga justificada en el principio de justicia tributaria. Los supuestos de no sujeción o de exención contenidos en las normativas de creación vienen justificados o bien por no formar parte de la

¹⁴ Lafont Sendino (2007, pp. 84-87). Por lo que respecta al derecho comunitario, han de respetarse las prohibiciones establecidas en los artículos 25-27 del TCE (la de establecimiento de derechos arancelarios sobre el comercio intracomunitario o exacciones de efecto equivalente), artículo 28 (la de establecimiento de restricciones cuantitativas al tráfico intracomunitario y medidas de efecto equivalente), artículo 90 (la de establecimiento de tributos internos discriminatorios), artículos 87-89 (la de ayudas de Estado) y artículo 71 (cláusula *standstill* en materia de transporte o prohibición de efectos desfavorables respecto a los transportistas nacionales). En cuanto al bloque de la constitucionalidad, deben respetarse los siguientes principios: el de solidaridad (arts. 156.1 y 45.2 CE), que debe garantizar el equilibrio económico entre las diversas regiones españolas, sin que puedan existir diferencias que impliquen privilegios económicos o sociales (art. 138.2 CE); el de coordinación con la Hacienda estatal (art. 156.1 CE); el de libertad de circulación y establecimiento de personas y la libertad de circulación de bienes (art. 139 CE), de mercancías o servicios (art. 157.2 CE); el de territorialidad (art. 157.2 CE), y los principios propios del sistema tributario (art. 31 CE y arts. 6-9 LOFCA).

¹⁵ Para un análisis más extenso de estos principios, véase García Novoa, C. (2007, pp. 57-58 y 58-61).

realidad económica gravada (supuesto de no sujeción de la ley gallega), o bien, por la concurrencia de un interés público con una mayor protección, ya sea por la vertiente subjetiva (cuando una administración pública es la titular) o por la vertiente objetiva (el autoconsumo eléctrico o cuando el objetivo del parque es la investigación, la innovación y el desarrollo tecnológicos). Además los elementos esenciales del tributo no deberán suponer ninguna discriminación en el ámbito gravado. Así, la configuración de los cánones eólicos responde, como luego veremos con mayor detenimiento, a la consecución de la finalidad pretendida de protección medioambiental. Podemos concluir, por tanto, que los impuestos eólicos respetan el principio de generalidad constitucionalmente protegido.

Se ha venido sosteniendo desde los inicios del ejercicio de la potestad tributaria de las CC. AA., como argumento en contra, que el establecimiento de un impuesto por parte de una CA que grava un hecho imponible determinado infringe de por sí el principio de igualdad establecido en la CE, por poner en una situación más gravosa a los afectados por el impuesto en el ámbito territorial de la CA, frente a sujetos equivalentes que resultarían no sujetos fuera de su ámbito territorial¹⁶. Ahora bien, siguiendo la doctrina constitucional en la materia, el hecho de que un tributo sea exigido en una CA determinada y no en otras y, por lo tanto, afecte solo a los contribuyentes que en su ámbito territorial realicen el hecho imponible, no infringe el principio de igualdad tributaria¹⁷. También se ha esgrimido la infracción del principio de igualdad, cuando un tributo recae sobre un determinado y concreto grupo de contribuyentes y no sobre otros que, a juicio de los recurrentes, deberían estar sujetos también¹⁸. En este sentido, el principio de igualdad, en la vertiente interpersonal, garantizado por el artículo 14 de la CE, supone al legislador el deber de dar el mismo tratamiento a aquellos que se encuentren en situaciones jurídicas iguales, prohibiendo toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada con dicha justificación (entre otras, SSTC 114/1987, 164/1994 y 291/1994). La propia CE se refiere al alcance del principio de igualdad que se refleja en materia tributaria en el artículo 31.1. «La igualdad ante la ley [...] tributaria [...] resulta, pues, in-

¹⁶ Como muestra de ello, la letra h) del punto 1 de los antecedentes de la STC 37/1987, de 26 de marzo, o la letra d) del punto 1 de los antecedentes de la STC 186/1993, de 7 de junio.

¹⁷ «El principio constitucional de igualdad no impone que todas las comunidades autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas comunidades autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.º de la CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de derechos y al cumplimiento de deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales» (FJ 10.º, STC 37/1987) «pero no, desde luego, una absoluta identidad en las mismas» (FJ 3.º, STC 186/1993).

¹⁸ Algunos autores, como Fernández López (2010a, p. 118) y Gómez Porras (2012, pp. 23-27 y 46), contemplan la posibilidad de que se esté infringiendo, por cuanto no gravan sujetos o actividades que podrían estar produciendo un daño al MA equiparable al provocado por los parques eólicos. García Novoa (2010, pp. 56-57) defiende que no existe infracción del principio de igualdad, ya que el legislador es libre de configurar el tributo y, en concreto, el elemento subjetivo del mismo.

disociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, [...])», enunciados en el artículo 31.1 de la CE. (SSTC 27/1981, 230/1984, 54/1993 y 209/1998, entre otras). Bajo nuestro punto de vista, este principio es respetado por los cánones eólicos.

El principio de capacidad económica impone al legislador la obligación de gravar la capacidad económica «allí donde la riqueza se encuentre» (FJ 4.º, STC 27/1981, de 20 de julio), basta que «exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio quede a salvo» (FJ 13.º, STC 37/1987, de 26 de marzo, y FJ 4.º a), STC 186/1993, de 7 de junio)¹⁹. Lo que será rechazable es que se graven riquezas aparentes o inexistentes²⁰.

Se ha esgrimido por un sector de la doctrina que los tributos con fines medioambientales desconocen absolutamente el principio de capacidad económica. Este cuestionamiento, sin embargo, se encuentra ampliamente superado²¹. Los tributos medioambientales son tributos de naturaleza extrafiscal cuya finalidad principal no es la financiación general de los gastos públicos, sino la consecución de objetivos determinados por la política medioambiental y, con carácter general, la protección del MA. Se diferencian de los tributos con fines fiscales precisamente en la finalidad perseguida, que, en estos últimos, sí es la financiación de los gastos públicos, motivo por el cual el fundamento lógico de dicha contribución será la riqueza de los llamados a contribuir, en definitiva, su capacidad económica. Sin embargo, en el tributo medioambiental, siendo su finalidad la protección del MA, el criterio más justo para determinar la carga tributaria será la capacidad de dañar el MA que tenga el obligado al pago, en definitiva, será el principio «quien contamina, paga» (QCP) el que inspirará la estructura del tributo²². Ahora bien, el hecho de que el fundamento de los tributos medioambientales lo constituya el principio QCP no significa que dichos tributos desconozcan el principio de capacidad económica, siempre que la riqueza «exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto»²³. Pero, ¿es la capacidad

¹⁹ En la primera de las sentencias citadas sostiene el TC, que no se lesiona el principio de capacidad económica solo porque el impuesto controvertido «recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo –que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal– es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto». En la segunda, sostiene que «no es discutible que esa capacidad existe, pues el hecho de que el impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, es un dato de significado social y económicamente negativo que, como ya advertimos en la STC 37/1987, fundamento jurídico 13, revela la titularidad de una riqueza real o potencial; es decir, la titularidad de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto».

²⁰ Véanse STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 10.º; STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4.º; STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8.º.

²¹ Así lo sostiene García Novoa (2007, pp. 67-69).

²² Soler Roch (2008, pp. 87-90) hace un análisis pormenorizado de la finalidad y fundamentos de los tributos medioambientales por contraposición a la finalidad y fundamentos de los tributos de financiación.

²³ FJ 13.º, STC 37/1987, de 26 de marzo, y FJ 4.º a), STC 186/1993, de 7 de junio.

de contaminar un indicador de riqueza potencial y, por ende, de capacidad económica? Para nuestro TC así es, ya que en las diferentes sentencias en las que examina la acomodación de los tributos ambientales a lo dispuesto en el artículo 6 de la LOFCA, su análisis se basa en estudiar la capacidad económica gravada por dichos tributos para contraponerla con la capacidad económica gravada por los impuestos con los que supuestamente colisionan y determinar si ambos tributos gravan o no la misma capacidad económica, ya que, en caso de hacerlo, se estaría contraviniendo lo dispuesto en el artículo 6 de la LOFCA. Esta es la argumentación sostenida también por el TSJG en el FJ 4.º de su Sentencia 602/2001, de 3 de julio²⁴, a cuyo tenor la capacidad económica reside en los procesos de producción que ocasionan la contaminación o el daño al MA y se revelan como gastos que no figuran en la cuenta de resultados. En esta sentencia está el TSJG aplicando las tesis que fundamentan la necesidad de que la estructura de costes de las empresas incluya los costes que son externalizados a la sociedad, costes que serán los indicadores de capacidad económica. En definitiva, se asocia la capacidad económica a la existencia de una manifestación clásica de riqueza (la realización de una actividad económica, la titularidad de unos bienes o la realización de un gasto o un consumo) que conlleva un riesgo de contaminar o que, directamente, contamina. Ahora bien, no en todos los supuestos en los que hay capacidad de contaminar hay asociada o implícita una capacidad económica²⁵. Esto ha llevado a un sector de la doctrina a fundamentar los tributos medioambientales más que en el principio de capacidad económica, en el principio de equivalencia²⁶. Este es un principio clásico en materia de contribuciones especiales; e, igualmente, en materia de tasas por contraposición al principio de beneficio en materia de precios. Ahora bien, el principio de equivalencia se basa en la igualdad de las prestaciones-contraprestaciones entre sujetos activos y pasivos. Es decir, que se basa en la equivalencia en términos de valoración, de los dos componentes de la ecuación: a un lado de la igualdad estaría la utilidad derivada o beneficio particular recibido o percibido por el obligado al pago por la «prestación de servicio» por parte de la administración o bien el coste de prestación de dicho servicio; y, al otro, la contraprestación entregada por el obligado al pago en concepto de contribución especial o de tasa. Y en los tributos medioambientales, no hay una prestación de servicio al obligado al pago; la contraprestación, la carga tributaria, es equivalente a la valoración del coste en términos de contaminación que el obligado al pago traslada a la comunidad. Estaríamos ante una suerte de «enriquecimiento injusto» del obligado al pago, si no se le hiciera internalizar el coste del daño al MA trasladado a la comunidad o ante un «empobrecimiento injusto» de la capacidad contributiva de la comunidad al tener que asumir el coste medioambiental, ya fuere en términos de contaminación, como en términos de partida presupuestaria, para la prevención o restauración del daño, con cargo al resto de tributos que se asumen con base en la capacidad contributiva de cada quien.

²⁴ Argumentos reiterados en el FJ 3.º de la STSJG 1298/2003, de 30 de septiembre, y en las SSTSJG de 29 de enero y de 6 de febrero de 2004, entre otras.

²⁵ Soler Roch (2008, p. 92) pone como ejemplo el consumo de agua y la consiguiente producción de aguas residuales en los usos domésticos gravados por el canon de saneamiento valenciano, que cuestiona su relación con la capacidad económica del obligado al pago, cuando el hecho gravado es una circunstancia inevitable y relacionada con la supervivencia humana. También analizamos este aspecto en Lafont Sendino (2007, p. 93), especialmente en la nota a pie de página número 66.

²⁶ García Novoa (2007, p. 68) y (2010, p. 21).

Por último, por lo que respecta a la interpretación del artículo 6 de la LOFCA, es necesario precisar que el TC incardina la interpretación de los límites contenidos en el bloque de la constitucionalidad en el contexto de la interpretación sobre el principio de autonomía financiera de las CC. AA. «Este principio de "autonomía financiera" de las comunidades autónomas implica la capacidad de las comunidades autónomas para acceder a un sistema adecuado –en términos de suficiencia– de ingresos de acuerdo con los artículos 133.2 y 157.1 CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les sean encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los artículos 137 y 156 CE» (por todas, SSTC 289/2000, FJ 3.º; 96/2002, FJ 2.º, y 168/2004, FJ 4.º). Sostiene el Alto Tribunal que las CC. AA. pueden utilizar instrumentos fiscales para alcanzar dicha autonomía y que igualmente pueden utilizar instrumentos extrafiscales (SSTC 37/1987, FJ 13.º; 186/1993, FJ 4.º, y 276/2000, FJ 4.º, entre otras), siempre que lo hagan «dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos estatutos de autonomía» (SSTC 37/1987, FJ 13.º, y 164/1995, FJ 4.º).

El artículo 6 de la LOFCA contenía antes de su modificación por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, dos límites al poder tributario propio de las CC. AA.: los hechos impositivos gravados por el Estado (apartado 2) y las materias impositivas reservadas a las corporaciones locales (apartado 3). La diferencia del alcance de los límites contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA la basaba el TC en la diferenciación entre los conceptos de hecho imponible y materia imponible, que tiene sentada ya desde la STC 37/1987 (FJ 14.º)²⁷, de suerte que lo que prohíbe el artículo 6.2 de la LOFCA es la duplicidad de hechos impositivos estrictamente, mientras que el artículo 6.3 de la LOFCA prohíbe cualquier gravamen autonómico que recaiga sobre la fuente de riqueza gravada por un tributo local. Ahora bien, si el impuesto autonómico gravase realmente la actividad contaminante, estaría gravando una fuente de riqueza distinta a la gravada por el impuesto local y, por tanto, no se quebraría lo dispuesto en el artículo 6.3 de la LOFCA (FJ 5.º, STC 289/2000)²⁸. Si el impuesto

²⁷ El primero de esos límites «no tiene por objeto impedir a las comunidades autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado» [STC 186/1993, F. 4 c)], sino que "lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente" [STC 37/1987, F. 14; y en términos similares STC 186/1993, F. 4 c)]. Es decir, la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base. Por el contrario, el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en tela de juicio, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. En este segundo supuesto, que es el aquí enjuiciado, resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico».

²⁸ El TC sostiene que si el impuesto controvertido «gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones "distorsionadoras del medio ambiente" –como dice la exposición de motivos de la ley– ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 LOFCA», ya que «ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias impositivas dispares».

fuera promulgado con un pretendido carácter finalista, este carácter finalista deberá materializarse «en unos términos que puedan reputarse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el artículo 6.3 de la LOFCA» y ese análisis deberá hacerse a la vista de la regulación del propio tributo (FJ 10.º, STC 168/2004), debiendo dilucidar en último término si el objeto del impuesto controvertido es el mismo que el objeto del impuesto local contrapuesto o, por lo contrario, «tiene un objeto distinto, al someter a tributación una diferente manifestación de capacidad económica. Y para realizar esta indagación es preciso partir del análisis del tributo local con el que se compara el gravamen autonómico cuestionado, con el fin de determinar cuál es la verdadera fuente de riqueza gravada por el mismo» (FJ 6.º, ATC 417/2005; FJ 5.º, STC 179/2006, y FJ 7.º, ATC 456/2007).

La modificación legislativa operada por la Ley orgánica 3/2009 afectó especialmente al artículo 6.3 de la LOFCA, pues antes de la reforma los tributos que establecieran las CC. AA. no podían recaer sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, mientras que con la redacción vigente estos no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Para llevar a cabo este estudio será preciso analizar no solo el propio elemento configurado como hecho imponible, sino todas las circunstancias seleccionadas por el legislador para dar lugar a los hechos impositivos: el elemento subjetivo (sujeto pasivo), los supuestos de no sujeción y de exención, el elemento cuantitativo (base imponible, tipo de gravamen, cuota y bonificaciones o deducciones) y la posible concurrencia de fines extrafiscales²⁹.

Bajo nuestro punto de vista, la estructura tributaria de los cánones eólicos responde a la finalidad extrafiscal que manifiestan perseguir³⁰. Así, el sujeto pasivo es la persona que explota los elementos gravados, el productor del daño ambiental, en definitiva, aquel que se beneficia externalizando los costes medioambientales de su actividad para que sean asumidos por la colectividad. Al no contemplar la norma la figura de la repercusión tributaria, la carga recae sobre el productor del daño, sobre la persona que puede adoptar la decisión de reducir los costes medioambientales provocados por el parque eólico que explota³¹. De esta forma se cumple no solo el principio QCP,

²⁹ Por todas, véase la STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 11.º.

³⁰ Para Adame Martínez (2010, p. 105) en el canon eólico gallego se dan cuatro características que denotan el carácter extrafiscal y, más en concreto, medioambiental del impuesto: la estructura del tipo de gravamen, el mínimo exento, la bonificación y la afectación de la recaudación. Lo mismo apunta Fernández López (2010a, pp. 119 y 122). También García Novoa (2010, p. 11) defiende que el canon eólico gallego es un impuesto extrafiscal. Para García de Pablos (2011), los cánones eólicos gallego y castellano-manchego solo formalmente pretenden una finalidad medioambiental, gravando en realidad la actividad económica generadora de energía eléctrica de origen eólico. Luchena Mozo (2012, p. 33) sostiene que el canon eólico castellano-manchego es un auténtico tributo contributivo con un revestimiento formal medioambiental para amparar su constitucionalidad. Para Gómez Porras (2012, pp. 7 y 44), los cánones eólicos son impuestos extrafiscales y, en concreto, impuestos ambientales. Casas Agudo (2013, p. 77) cataloga los cánones eólicos como verdaderos tributos ambientales.

³¹ Para Luchena Mozo (2012, p. 41), el legislador castellano-manchego debería haber regulado la obligación de repercusión del canon al consumidor final, ya que la modalidad más plausible de imposición ecológica es el gravamen de la entrega de productos o prestación de servicios contaminantes con traslación obligatoria. Casas Agudo (2013, p. 72) sostiene que la coherencia del tributo ambiental exige «elegir como sujeto pasivo a aquel sobre el que tenga más

sino también el principio de actuación en la fuente, principios consagrados en el artículo 174.2 del TCE. La base imponible está constituida por el número de aerogeneradores del parque eólico. Siendo el principal daño al MA la afección visual y paisajística, el elemento que mejor puede medir el daño al MA producido es precisamente el número de aerogeneradores. Es cierto que el legislador podría haber modulado este elemento cuantificador del daño en función de factores que agravaran o minoraran el daño al MA, como podría ser la altura de los postes o su volumen, la envergadura de las palas, el tamaño de la góndola, la extensión de la cimentación, la distancia entre aerogeneradores, el ruido provocado, el lugar de ubicación y su proximidad a lugares de mayor valor paisajístico o medioambiental, según fuera más o menos merecedor de una protección especial o cualificada u otros³². Ahora bien, lo cierto es que el verdadero impacto se produce por la magnitud, tamaño o extensión del parque eólico y ello viene directamente asociado al número de aerogeneradores instalados³³. Por último, la cuantificación de la carga tributaria también cuenta con elementos que demuestran que el tributo cumple con la función incentivadora/desincentivadora y con la función retributiva. En primer lugar, el tipo de gravamen gallego y el castellano-manchego establecen un mínimo exento, de forma que aquellos parques que no superen los 3 o 2 aerogeneradores respectivamente, no tributan; esta estructura de la carga tributaria responde a la aceptación de un umbral de tolerancia de contaminación. En segundo lugar, los tres tributos tienen un tipo de gravamen progresivo, de forma que, en su caso, superado el mínimo exento, el tipo de gravamen cumple una función retributiva y, en los mayores tramos, cumplirá también una función incentivadora/desincentivadora, de manera que la persona que explota el parque esté motivada en minorar el número de aerogeneradores que lo componen. Por otra parte, el canon eólico gallego establece una bonificación que además de fomentar el avance tecnológico y la repotenciación de los aerogeneradores cumple también esa función incentivadora para la minoración del número de aerogeneradores, aun cuando no se consiguiera saltar a un tramo con un tipo de gravamen inferior. Por último, los ingresos prove-

incidencia el incentivo fiscal, que no es otro que la empresa contaminante y no el consumidor final». El productor del daño al MA no suministra de forma directa su producto, la electricidad, al consumidor final, motivo por el que, en nuestra opinión, el tributo sería difícilmente repercutible a aquel. Lo que no implica que el coste impositivo no pudiera ser trasladable vía precio, teniendo en cuenta que la electricidad generada por la energía eólica sería uno de los diferentes componentes del producto último suministrado al consumidor final. Si bien entendemos que lo verdaderamente efectivo desde el punto de vista medioambiental es que el coste sea asumido por el productor, que puede adoptar decisiones para disminuir el daño, ya que el consumidor final «difícilmente» puede discriminar la fuente de producción de la electricidad que consume y, por tanto, elegir una fuente que produzca menor daño al MA.

³² La Confederación de Empresarios de Galicia, en su voto particular al Dictamen 4/2009, de 22 de octubre, sobre el anteproyecto de ley por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, sugiere que se valore la modificación del canon para mejorar la definición del canon en relación con su naturaleza extrafiscal, apuntando que se tengan en cuenta en la base imponible variables que incidan directamente en el impacto visual, como el volumen o altura del fuste, la longitud de las palas, el tamaño de la góndola, la extensión de la cimentación, la distancia entre los aerogeneradores, la situación concreta en el medio natural, etc. (p. 13). Disponible en <<http://www.ces-galicia.org/ditames>>.

³³ Comparte esta opinión Casas Agudo (2013, pp. 73-74). Regueiro Ferreira, R. M. (2011, p. 108) señala como criterio para medir el daño al MA, entre otros, la densidad del parque eólico (número de aerogeneradores/km²), por parecerle más razonable que el mero número de aerogeneradores.

nientes del canon se afectan a la realización de actuaciones medioambientales a través de la constitución de un fondo destinado a las actuaciones concretas que determine la ley de presupuestos de cada año, concurriendo también la función reparadora. Por tanto, podemos concluir que los cánones eólicos se configuran de una forma coherente a la finalidad proclamada: la protección del MA.

El análisis comparativo de los cánones eólicos con el IBI, con el IAE, con el impuesto sobre la electricidad (IE) y con el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) nos permite llegar a la conclusión de que los cánones eólicos no gravan los hechos impositivos gravados por dichos tributos.

Constituye el hecho imponible del IBI la titularidad de los bienes inmuebles rústicos y urbanos y de los inmuebles de características especiales, o de una concesión administrativa sobre los mismos o de un derecho real de usufructo o de superficie sobre los mismos, el sujeto pasivo es la persona que ostenta dicha titularidad y se cuantifica el impuesto con base en su valor catastral. En definitiva, el IBI grava la capacidad económica que se pone de manifiesto mediante la titularidad de los bienes gravados y se mide por su valor catastral. La contraposición de este impuesto con las figuras analizadas nos lleva a la conclusión de que los cánones eólicos no contravienen el artículo 6.3 de la LOFCA por cuanto no gravan el mismo hecho imponible que el IBI³⁴. El hecho imponible de los cánones lo constituye la generación de afecciones o impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, el sujeto pasivo es la persona que produce dichos impactos o afecciones, en definitiva quien explota los aerogeneradores instalados en el parque eólico, que no tiene por qué ser el titular de los bienes, y la cuantificación del impacto se realiza en función del número de aerogeneradores instalados, cuantificación del daño que no se asocia en ningún modo al valor de las instalaciones.

Por su parte, el hecho imponible del IAE está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, siendo el sujeto pasivo el titular de la actividad y cuantificándose el impuesto por cada Kw de potencia instalada en los aerogeneradores. La capacidad económica gravada es la derivada del ejercicio de una actividad, la actividad de producción de energía eléctrica y se cuantifica en función de los Kw de potencia instalada. Por su parte, los cánones eólicos gravan las afecciones producidas por los aerogeneradores instalados, estén generando o no energía eléctrica, cuantificando el daño ambiental por el número de aerogeneradores instalados y no por la potencia instalada. Además debemos hacer dos precisiones: la primera es que aunque no hubiera actividad de producción de energía eléctrica, motivo por el que no se devengaría el IAE, sí se

³⁴ La misma opinión defienden García Novoa (2010, pp. 42-47) y Gómez Porras (2012, pp. 13 y 45). Tanto Luchena Mozo (2012, p. 37) como Casas Agudo (2013, pp. 67-70) apuntan que, aun cuando tras la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA quedaría descartada la doble imposición, sí cabría producirse un supuesto de sobreimposición «que podría conducir a cierta confiscatoriedad proscrita en el art. 31 CE».

estarían produciendo los impactos ambientales, motivo por el que sí se devengaría el canon eólico³⁵; la segunda, que si el parque no supera los 3 aerogeneradores en Galicia o 2 en Castilla-La Mancha, no se devengaría el canon eólico, por entender que no se produce el impacto adverso gravado, mientras que sí se devengaría el IAE. Por otra parte, podría discutirse la colisión del canon castellano-leonés por cuanto el tipo de gravamen se gradúa en función de la potencia instalada en el aerogenerador. Pero lo cierto es que la cuantificación de dicho canon se asocia al número de aerogeneradores, aun cuando el tipo de gravamen se module en función de la potencia instalada, lo que no puede asimilarse al gravamen del IAE. Por tanto, aun cuando es cierto que ambos tributos inciden sobre capacidades económicas íntimamente ligadas entre sí, cada uno de ellos grava una capacidad económica diferenciada³⁶: el IAE la capacidad económica derivada del ejercicio de una actividad económica, capacidad económica que viene medida en función de la potencia instalada y con independencia del mayor o menor daño al MA producido; el canon eólico, la capacidad asociada a un proceso productivo que incide en el MA y que no interioriza en su cuenta de resultados el coste medioambiental provocado por la utilización de aerogeneradores. En este caso, la medida del daño al MA viene asociada al número de aerogeneradores del parque eólico. Es evidente y notorio que cuanto mayor sea el parque eólico, mayor impacto producirá en el paisaje y en el MA³⁷.

³⁵ En este punto, conviene hacer una precisión, con respecto a la medida establecida en las figuras tributarias de graduación de la carga tributaria en atención a los días de explotación. Esta medida no es de aplicación a todo el periodo de vida del parque eólico, sino únicamente en el primer año de vida del parque eólico y en el último año y ello ajustando el tipo de gravamen anual al periodo de producción del daño al MA, cuando este es inferior al año. De acuerdo con lo dispuesto en cada una de las normas, el primer año de funcionamiento de un parque, el canon se calcula prorrateando el número de días que ha estado en funcionamiento respecto al número total de días del año/trimestre, por cuanto el periodo impositivo abarca desde la fecha de formalización del acta de recepción de la obra del parque hasta el último día del año/trimestre natural. Lo mismo sucede en el año de desmantelamiento del parque, ya que, en dicho año, el periodo impositivo se extiende desde el primer día del año/trimestre natural hasta la fecha de desmantelamiento del parque. Por tanto, en el primer caso, se entiende que el daño al MA gravado por el canon eólico se comienza a producir con todos sus elementos instalados (medida de la base imponible), momento que queda oficialmente formalizado mediante la correspondiente acta de recepción de la obra del parque, tributando desde su fecha de formalización, con independencia del momento en que el parque empieza a producir. Igualmente, deja de producir efectos nocivos para el MA, cuando se entiende totalmente desmantelado el parque, no cuando hace paradas de producción o cuando cesa definitivamente en su actividad de producción.

³⁶ Comparten este parecer García Novoa (2010, pp. 41-42) y Gómez Porras (2012, pp. 14 y 45). Sin embargo, para García de Pablos (2011) los cánones eólicos gallego y castellano-manchego pueden generar problemas de doble imposición con el IAE.

³⁷ Podemos acudir a un mero ejemplo práctico para constatar que ambos tributos no están gravando la misma capacidad económica. Un parque eólico de 10 aerogeneradores con una potencia total instalada de 5 Mw tributaría por el canon eólico gallego, 4.100 euros por cada aerogenerador, en definitiva 41.000 euros/año; en Castilla-La Mancha, 871 euros/aerogenerador y trimestre, lo que resulta un importe anual de 34.840 euros. En Castilla y León, haciendo la suposición de que todos los aerogeneradores tienen la misma potencia instalada (por tanto, 500 kw cada uno), tributaría por 38.000 euros/año. Si el titular de la actividad de explotación del parque eólico decidiera repotenciar sus aerogeneradores y, por tanto, manteniendo la potencia del parque de 5 Mw, redujera el número de aerogeneradores a 5 (cada uno de ellos, por tanto, tendría una potencia instalada de 1 Mw), en Galicia tributaría 11.500 euros/año, en Castilla-La Mancha, 9.780 euros/año, y en Catilla y León, 30.000 euros/año. Y si decidiera, manteniendo la potencia de 5 Mw, reducir su parque hasta 3 aerogeneradores, en Galicia no tributaría por el canon eólico, en Castilla-La Mancha pagaría un canon eólico de 868 euros/año, y en Castilla y León, tributaría 25.500 euros/año. En cualquiera de los

Por lo que respecta al IE, hasta el 31 de diciembre de 2014 estaba configurado como un impuesto especial de fabricación, cuyo hecho imponible estaba constituido por la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica clasificada en el código NC 2716, cuantificando la carga tributaria en función de la energía suministrada. A partir del 1 de enero de 2015 constituye el hecho imponible del impuesto el suministro de energía eléctrica, así como el autoconsumo de energía eléctrica, siendo el sujeto pasivo quien realice suministros de energía eléctrica al consumidor y quien consuma la energía eléctrica generada por sí mismo y cuantificándose la carga tributaria en relación con la energía suministrada o consumida. En ambos casos la carga tributaria es soportada por el consumidor de la energía. Por tanto, los tributos analizados no gravan la misma materia, no infringiéndose, en este caso, el artículo 6.2 de la LOFCA.

Por último, constituye el hecho imponible del ICIO la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siendo el sujeto pasivo, a título de contribuyente, el dueño de la construcción, instalación u obra, sea o no propietario del inmueble sobre el que se realice aquella y a título de sustituto, quien solicite la correspondiente licencia o presente la correspondiente declaración responsable o comunicación previa o quien realice la construcción, instalación u obra; la base imponible viene constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, en definitiva, el coste de ejecución material de aquella, el tipo de gravamen será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 4% y el devengo se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, siendo un impuesto instantáneo. La comparación de los elementos esenciales del ICIO con los de los cánones eólicos (impuestos periódicos) nos llevan a concluir que estos últimos no están gravando la misma capacidad económica, motivo por el que no se infringiría el artículo 6.3 de la LOFCA³⁸.

4. REVISIÓN DE LA JURISPRUDENCIA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA, CONSTITUCIONAL Y EUROPEA

El establecimiento de los tres cánones ha sido fuertemente contestado por los llamados a satisfacerlo, entablado todos los recursos previstos en la normativa. Así, el asunto ha sido analizado en sede de los órganos económico-administrativos de las tres CC. AA., en los respectivos TSJ y finalmente los asuntos han llegado al TS, al TC y al TJUE.

En concreto, en la Comunidad Autónoma de Galicia, primera en establecer el canon eólico, se recurrieron directamente ante el TSJG las dos órdenes del año 2010, mediante las que se apro-

tres supuestos analizados, la carga tributaria derivada del IAE sería exactamente la misma, por cuanto se determina en función de la potencia instalada y esta no ha variado. Por tanto, los impuestos no gravan la misma capacidad.

³⁸ Tampoco para Adame Martínez (2010, pp. 110-111) colisiona el canon eólico gallego con el ICIO. Para García de Pablos (2011), sin embargo, los cánones eólicos gallego y castellano-manchego pueden generar problemas de doble imposición con el ICIO.

baban los modelos de autoliquidación³⁹ y de declaración⁴⁰. De igual forma, se recurrió la orden del 2014⁴¹ que sustituyó a las dos anteriores⁴². En todos los procesos el TSJG refrendó el canon. Las sentencias del TSJG fueron sucesivamente recurridas en casación ante el TS, que dictó cuatro sentencias desestimatorias⁴³.

Las órdenes de la CACL⁴⁴ fueron igualmente recurridas ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (TSJCL). En todos los procesos, el TSJCL⁴⁵ avala el tributo cuestionado. Las sentencias fueron recurridas en casación ante el TS, que resolvió mediante dos sentencias desestimatorias⁴⁶.

Por lo que concierne al canon eólico castellano-manchego, también fue recurrida ante el TSJCLM su orden de aplicación⁴⁷. También en este caso, el TSJCLM primero y el TS después,

³⁹ Orden de 7 de enero de 2010 por la que se aprueba el modelo de autoliquidación del canon eólico creado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (DOG n.º 8, de 14 de enero de 2010).

⁴⁰ Orden de 15 de enero de 2010 por la que se aprueba el modelo de declaración de alta, modificación y baja del canon eólico creado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental (DOG n.º 15, de 25 de enero de 2010).

⁴¹ Orden de 27 de enero de 2014, por la que se aprueban las normas de aplicación del canon eólico (DOG n.º 20, de 30 de enero de 2014).

⁴² La primera sentencia del TSJG recaída en estos procesos, la 730/2012, de 3 de diciembre, sentencia de la Sección 4.ª del TSJG, desestimó las pretensiones del recurrente avalando el canon eólico gallego. La sentencia fue recurrida en casación ante el TS. Al mismo tiempo, los otros cuatro recursos planteados contra las órdenes del 2010 se dirimían en la Sección 3.ª del TSJG. Esta sección, mediante providencia de 18 de octubre de 2013, abrió el trámite del artículo 35.2 de la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, dando traslado a las partes y al Ministerio Fiscal a los efectos de pronunciarse sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC. Mediante cuatro Autos de 9 de enero de 2014 se acuerda no plantear la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 11 y 14 de la Ley 8/2009, recayendo finalmente el 12 de febrero de 2014, las Sentencias 191, 193, 201 y 202/2014. Estas sentencias también fueron objeto de casación ante el TS. Finalmente, el recurso contra la orden del 2014 fue dirimido en la Sección 4.ª, recayendo Sentencia el 10 de diciembre de 2014 (STSJG 727/2014), sentencia que fue igualmente recurrida en casación ante el TS.

⁴³ La primera sentencia del TS recayó el 10 de julio de 2014 (Roj: STS 2999/2014). El 25 de noviembre de 2015 recayó la segunda (Roj: STS 5163/2015), seguida de una tercera el 27 de noviembre de 2015 (Roj: STS 4882/2015) y de una cuarta, el 1 de diciembre de 2015 (Roj: STS 5303/2015).

⁴⁴ Orden HAC/112/2012, de 7 de marzo, por la que se aprueba el Modelo de Autoliquidación y las Normas de Gestión del Impuesto sobre la Afección Medioambiental causada por Determinados Aprovechamientos del Agua Embalsada, por los Parques Eólicos y por las Instalaciones de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión (BOCYL n.º 49, de 9 de marzo de 2012) y Orden HAC/184/2012, de 23 de marzo, por la que se crean y regulan el censo de instalaciones y contribuyentes del impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión y el censo de entidades explotadoras de vertederos (BOCYL n.º 66, de 4 de abril de 2012).

⁴⁵ En los procesos contra la orden que aprueba la autoliquidación y que se refieren al canon eólico recayeron las SSTSJCL 1556/2014, de 21 de julio; 1596/2014, de 24 de julio; 1584 y 1585/2014, de 23 de julio; 1795/2014, de 15 de septiembre, y 1806/2014, de 17 de septiembre; en los dos procesos entablados contra las dos órdenes y que se refieren al canon eólico, recayeron las SSTSJCL 1386/2014, de 30 de junio, y 1665/2014, de 30 de julio.

⁴⁶ Sentencias de 25 de noviembre de 2015 (Roj: STS 5001/2015) y de 8 de marzo de 2016 (Roj: STS 1011/2016).

⁴⁷ Orden de 18 de mayo de 2011, por la que se aprueban los modelos de declaración de alta, modificación y baja y de autoliquidación del canon eólico y se dictan las normas para su gestión (DOCM n.º 107, de 3 de junio de 2011). En

se pronunciaron de forma favorable a la exacción castellano-manchega. No obstante, en abril de 2016, el TSJCLM acuerda mediante dos autos plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, cuestiones que fueron inadmitidas mediante los Autos 183 y 185, de 15 de noviembre de 2016, aun cuando el TC entra en el análisis del canon eólico castellano-manchego en su confrontación con el IAE, llegando a la conclusión de que no colide con dicho impuesto, como veremos más adelante; el TSJCLM acuerda también, mediante cuatro autos plantear la cuestión prejudicial ante el TJUE, cuestiones sobre las que el TJUE se acaba de pronunciar, mediante Sentencia de 20 de septiembre de 2017.

Sintetizaremos en las próximas líneas la jurisprudencia del TS, los autos del TC, así como la sentencia del TJUE, abordando, de forma conjunta, cada una de las alegaciones planteadas contra los tributos cuestionados.

4.1. CARÁCTER FISCAL O EXTRAFISCAL DEL IMPUESTO E INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 6 DE LA LOFCA

Los recurrentes sostienen en síntesis que el fin de la norma es recaudatorio y no ambiental, que la finalidad extrafiscal es solo formal, que el tributo carece de una verdadera finalidad extrafiscal, destacando la inautenticidad de los fines del tributo y la falta de justificación del impacto ambiental negativo provocado por los parques eólicos y destacando, así mismo, la falta de congruencia entre los elementos esenciales del canon y su pretendida naturaleza de tributo ambiental en el análisis de su objeto imponible, de su hecho imponible, de los sujetos, de su base imponible, de los tipos de gravamen, de la cuota y de su recaudación, por lo que, en conclusión, el canon eólico está gravando una capacidad económica ya gravada por el IBI, el IAE, el IE y el ICIO, lo que vulneraría los apartados 3 y 2 del artículo 6 de la LOFCA.

Pues bien, con base en lo dispuesto en el artículo 2.1 de la LGT y de acuerdo con la doctrina constitucional recaída en la materia, el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales y, más en concreto, las CC. AA. pueden establecer tributos con carácter extrafiscal (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13.º, y 186/1993, de 7 de junio, F. 14.º), pero dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios del bloque de la constitucionalidad (CE, LOFCA y EE. AA.). La doctrina constitucional recaída sobre los límites establecidos en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, antes de la reforma operada en esta ley orgánica en el año 2009, se sustentaba en la

este caso, la orden sí fue anulada por la STSJCLM 7/2014, de 13 de enero, por defecto procedimental, si bien tanto en esta sentencia como en la Sentencia 182/2014, de 17 de marzo, se desestima la solicitud del planteamiento tanto de la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC como de la cuestión prejudicial ante el TJUE. Ambas sentencias fueron confirmadas por Auto del TS de 23 de octubre de 2014 (Roj: ATS 9617/2014), la primera, y por STS de 25 de noviembre de 2015 (Roj: STS 5197/2015), la segunda. Además debemos citar una tercera Sentencia del TSJCLM, recaída el 13 de abril de 2015, la 327/2015, en la que se desestiman las pretensiones del recurrente al no apreciar la existencia de doble imposición ni con el IBI, ni con el IAE, ni con el ICIO.

contraposición de las nociones de «hecho imponible»⁴⁸ (art. 6.2 LOFCA) y «materia imponible»⁴⁹ (art. 6.3 LOFCA), concluyendo que en la delimitación con las corporaciones locales, la exclusión de la actuación de las CC. AA. era mucho mayor que en la delimitación con los tributos de ámbito estatal. La modificación de la LOFCA del año 2009 obedece a la voluntad del legislador de equiparar las limitaciones en el ejercicio de la potestad tributaria de las CC. AA. frente a tributos estatales y locales de forma que se asimilan las limitaciones contenidas en el artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA, con la finalidad de establecer un espacio fiscal autonómico más claro, de forma que la prohibición de doble imposición atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base (STC 122/2012, FJ 3.º). En definitiva, se pretende evitar la existencia de dobles imposiciones no coordinadas, de forma que se garantice que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con un sistema tributario acorde al artículo 31.1 de la CE (STC 210/2012, FJ 4.º). El análisis de contraposición que debe hacerse entre los tributos de acuerdo con esta doctrina deberá ir más allá de una mera confrontación de la definición de los hechos imponibles, ya que el hecho de que dicho análisis concluyera que las definiciones de los hechos imponibles son gramaticalmente idénticas, no conllevaría la infracción del ordenamiento, sino que debiera atenderse al análisis del resto de elementos tributarios conectados con el hecho imponible, es decir, con su aspecto subjetivo (sujetos pasivos), su aspecto cuantitativo (base imponible), la capacidad económica gravada, ya que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza, o los supuestos de no sujeción y exención, los elementos de cuantificación del hecho imponible y la posible concurrencia de fines extrafiscales⁵⁰.

El TS reproduce esta doctrina constitucional en las sentencias en las que analiza el canon ecólico gallego⁵¹ y el castellano-leonés⁵².

Antes de proseguir con el análisis de las figuras tributarias controvertidas, debemos señalar que el TS sostiene que el hecho de que **la finalidad** del tributo sea **fiscal o extrafiscal solo tiene relevancia**

⁴⁸ La noción de «hecho imponible», a que se refiere el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA para delimitar el ámbito de la potestad tributaria de las CC. AA. en relación con las competencias estatales, alude a una noción estrictamente jurídica, de modo que no se impide a las CC. AA. gravar objetos materiales o fuentes impositivas que ya lo están por el Estado, sino que lo que el precepto veda es la duplicidad de hechos imponibles, esto es, la doble imposición estrictamente tal (SSTC 37/1987, FJ 14.º; 186/1993, FJ 4.º; 289/2000, FJ 4.º; 168/2004, FJ 4.º; 179/2006, FJ 4.º).

⁴⁹ Ahora bien, la materia imponible alude a toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición. Se trata de una noción fáctica, no jurídica como la de «hecho imponible». De este modo, el «hecho imponible» sería una manifestación concreta de la «materia imponible». En relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes (SSTC 37/1987, FJ 14.º; 186/1993, FJ 4.º; 289/2000, FJ 4.º; 168/2004, FJ 4.º; 179/2006, FJ 4.º).

⁵⁰ Por todas, SSTC 194/2000, FJ 8.º; 276/2000, FJ 4.º; ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.º; STC 122/2012, FF. JJ. 4.º y 7.º.

⁵¹ FJ 5.º 1 de la STS de 10 de julio de 2014 y FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

⁵² FJ 5.º de la STS de 25 de noviembre de 2015 y FJ 6.º de la STS de 8 de marzo de 2016.

si se llegara a concluir que el canon eólico provoca una **doble imposición** con otro de los tributos ya establecidos (estatal o local), de forma que solo si se infiere que entre los dos tributos se dan las coincidencias repudiadas por el artículo 6 de la LOFCA, habría que desentrañar si aun siendo así pueden convivir ambos tributos porque el canon eólico tiene una finalidad no fiscal (FJ 4.º *in fine* y FJ 6.º de la STS de 27 de noviembre de 2015). Por tanto, llegados a este punto lo que procede es analizar si los cánones eólicos suponen una doble imposición de las prohibidas por el artículo 6 de la LOFCA.

4.1.1. Confrontación del canon eólico con el IBI

El TS estudia la figura del canon eólico gallego con respecto al IBI en sus Sentencias de 10 de julio de 2014, de 27 de noviembre de 2015 y de 1 de diciembre de 2015. En concreto, en la Sentencia de 27 de noviembre de 2015 hace un exquisito análisis de las figuras del canon eólico gallego y del IBI, comparando sus elementos tributarios, tal y como señala la doctrina constitucional, llegando a la conclusión de que no se infringe el artículo 6.3 de la LOFCA por las siguientes razones: «1.ª) Porque este impuesto autonómico grava a los titulares de la explotación del parque eólico, aunque no lo sean de la autorización administrativa para instalarlo ni de los aerogeneradores, por lo que se puede ser sujeto pasivo del canon eólico y no serlo al mismo tiempo del impuesto sobre bienes inmuebles. 2.ª) Porque el canon eólico se calcula en función del número de aerogeneradores que compongan el parque eólico, con independencia de cuál sea el valor catastral que se les haya atribuido, excluyendo de gravamen a aquellos que estén integrados en un parque eólico comprendido por hasta tres generadores, sea cual sea su valor catastral. **Si no grava a los mismos sujetos pasivos, no se calcula sobre la misma o semejante base imponible y ni siquiera recae sobre todos los parques eólicos, la colisión entre los hechos imposables de ambos tributos que prohíbe el artículo 6.3 de la LOFCA debe ser descartada, por más que habitualmente los sujetos pasivos del canon eólico gallego serán también los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles de categoría especial**»⁵³. A esta conclusión ya había llegado en la Sentencia de 10 de julio de 2014, en su FJ 5.⁵⁴

Las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCL no entran en el análisis de la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA. No obstante, en la Sentencia de 25 de noviembre de 2015 (Roj: STS 5001/2015), señala expresamente que siendo el primero de los recursos que va a resolver la Sala en relación con el canon eólico castellano-leonés no se ataca el punto más conflictivo, relativo a la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA, siendo que, en el proceso del que trae causa, sí se cuestionaba la duplicidad con el IBI, reproduciendo el TS en el FJ 1.º el análisis realizado por el TSJCL en la sentencia recurrida en casación (la 1596/2014), en la que concluye que el canon eólico castellano-leonés no tiene un hecho imponible idéntico al IBI,

⁵³ FJ 5.º. La negrita es nuestra. Este análisis es reproducido igualmente en el FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

⁵⁴ «En cuanto a la duplicidad con el impuesto sobre bienes inmuebles, no se advierte la necesaria coincidencia de bases imposables prohibida en el artículo 6.3 LOFCA entre el gravamen autonómico del canon eólico y dicho impuesto local, [...], a lo que se une la dificultad para identificar que en ambos gravámenes el sujeto pasivo es el mismo». Reproducido en el FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

una vez analizada la naturaleza, el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible y la cuota tributaria y que, por tanto, superan la prohibición establecida en el artículo 6.3 de la LOFCA.

Las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCLM no entran tampoco en el análisis de la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA, por cuanto la orden recurrida se anula por defecto procedimental, no entrando en el resto de alegaciones planteadas. No obstante, siendo el canon eólico castellano-manchego comparable en su casi totalidad al canon eólico gallego, el análisis de dicha figura por contraposición con el IBI debería conducirnos a la misma conclusión que en el caso gallego, es decir, que no se produce una duplicidad de las prohibidas por el artículo 6.3 de la LOFCA entre el canon eólico castellano-manchego y el IBI. Así viene a sostenerlo el TSJCLM en el FJ 2.º de su Sentencia 327/2015, de 13 de abril⁵⁵.

4.1.2. Confrontación del canon eólico respecto al IAE

El TS plasmó su análisis en el FJ 5.º de su Sentencia de 10 de julio de 2014⁵⁶, recogiendo el que había realizado el TSJG en sus Autos de 9 de enero de 2014 y que luego había traspuesto a sus cuatro sentencias 191, 193, 201 y 202 de 2014. En dichos autos se sostenía por el TSJG que la confrontación de la regulación del canon eólico gallego con la regulación del IAE le hacía dudar de la verdadera naturaleza y finalidad del canon eólico, lo que podría traducirse en la existencia de la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA. Y ello porque el presupuesto al que atiende el hecho imponible del canon es fácilmente reconducible al mero ejercicio de producción de energía eléctrica, ya que el aerogenerador es el único y exclusivo medio de producción de la energía eléctrica eólica, resultando imposible tanto disociar el aerogenerador de dicha producción, como disociar la contaminación ambiental de la producción de energía eléctrica de origen eólico. Por tanto, solo la existencia de una verdadera finalidad extrafiscal llevaría a la superación de la expulsión del canon eólico del ordenamiento jurídico, permitiendo una solución favorable a la no existencia de la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA. En el proceso judicial queda probada la existencia de una actividad por parte de la Xunta de Galicia a través de la que se puede comprobar la materialización de la afectación de la recaudación del canon a actuaciones medioambientales, lo que demuestra una *intentio legis* de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el MA.

En nuestra opinión, no habría sido necesario acudir a esta argumentación, ya que desde nuestro punto de vista queda suficientemente claro que ambos tributos gravan diferentes hechos imponibles, estando conectado el canon eólico a la afectación medioambiental y el IAE a la capacidad económica derivada de la realización de una actividad económica, aun cuando dicha actividad económica esté íntimamente conectada con la producción de afectación medioambiental

⁵⁵ «es claro que no se puede admitir que dicho canon implique una doble imposición, en relación con otras categorías tributarias de alcance local. Así, en relación con el impuesto de bienes inmuebles (arts. 60 y 61, de la L.H. Locales), porque el sujeto, objeto y hecho imponible no solo son claramente diferenciables; sino con una teleología tributaria diferenciada, según la naturaleza de los impuestos (riqueza versus impacto medio-ambiental)».

⁵⁶ Análisis que es reproducido en el FJ 2.º de la STS de 1 de diciembre de 2015.

y ello porque el IAE a la hora de determinar el *quantum* de su gravamen atiende a la generación de riqueza por el desarrollo de la actividad sin que sea determinante en su fijación el hecho de que la actividad económica en sí misma considerada provoque o no daños medioambientales. Por otra parte, el canon eólico utiliza en la medición del daño al MA el parámetro más asociado a la afectación visual, el número de aerogeneradores y su estructura respeta los principios QCP, actuación en la fuente y cumple la función retributiva, la función incentivadora-desincentivadora y la función reparadora. Nos remitimos a lo ya expuesto en el epígrafe 3.

En esta línea se había pronunciado el TSJG en su Sentencia 730/2012, afirmando que el daño al MA producido por la instalación de aerogeneradores es evidente y notorio⁵⁷ y, por tanto, no precisa de prueba y que dicho daño debe ser internalizado por las empresas que lo provocan, de acuerdo con el principio QCP⁵⁸. Además de acuerdo con la doctrina constitucional, «El hecho imponible ecológico debe tipificar el daño producido al medio y su cuantía, incentivando conductas más limpias, reflejando cierta capacidad económica (real o potencial, STC 186/1993 [RTC 1993,186])» y la Ley 8/2009 cumple con dicha exigencia y ello porque determina la cuantía a pagar por el daño al MA producido en conexión con el número de aerogeneradores, porque establece un umbral de tolerancia que no se verá sometido a gravamen, porque modula gradualmente el gravamen en función de la mayor o menor contaminación, asociándola al tamaño del parque y porque establece bonificaciones para estimular al sujeto pasivo para rebajar el impacto medioambiental, en definitiva porque la estructura del tributo incentiva a las empresas a rebajar el impacto medioambiental provocado por la instalación de los parques eólicos. Y, por último, también cumple una función reparadora, mediante la afectación de la recaudación a la prevención o reparación del daño ambiental que se pretende combatir y la creación de un fondo para ello (FJ 3.º).

De las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCL, solo la de 8 de marzo de 2016 analiza en su FJ 6.º la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA por duplicidad con el IAE, recordando el enjuiciamiento constitucional que suministra la STC 122/2012, en sus FF. JJ. 3.º a 7.º, sintetizados en el FJ 7.º de la STC 197/2012 y llegando a la conclusión de que no existe tal duplicidad, ya que el impuesto castellano-leonés «no grava el ejercicio de una actividad económica en sí misma considerada sino la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de ener-

⁵⁷ Con respecto al hecho notorio, debemos traer a colación el FJ 4.º de la STS de 10 de julio de 2014, en el que se concluye que «de la inteligencia de lo que supone la presencia de aerogeneradores en un espacio físico natural –ahí es en donde deben instalarse– se deduce sin gran esfuerzo intelectual la afirmación efectuada por la Sala de Galicia, estando en la presencia del conocimiento comunitario el daño paisajístico que la presencia de estos elementos, sin lugar a dudas, puede producir en el paisaje, el ambiente y el territorio».

⁵⁸ FJ 2.º: «resulta evidente que la instalación de aerogeneradores produce una interrupción en la armonía paisajística, debido a que se ocasiona una modificación y degradación del paisaje, alterando su aspecto original, y provocando la pérdida de buena parte del patrimonio natural gallego»; «la instalación de aerogeneradores y las infraestructuras que estos precisan (pistas y líneas de transporte de la energía) provocan un daño ambiental evidente y notorio, en los términos del artículo 281.4 Ley 01/2000 y, por lo tanto, no precisado de prueba. Daños que debe responder al criterio de que quien contamina paga y, en consecuencia, ser internalizados por las empresas responsables».

gía eléctrica en alta tensión», no pudiendo negarse además su finalidad extrafiscal corroborada por la afectación de sus ingresos a determinados gastos de acuerdo con las leyes de presupuestos.

Las sentencias del TS recaídas en los recursos contra las sentencias del TSJCLM no entran, como ya señalábamos en el subepígrafe anterior, en el análisis de la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA. No obstante, siendo el canon eólico castellano-manchego comparable en su casi totalidad al canon eólico gallego, el análisis de dicha figura por contraposición con el IAE debería conducirnos a la misma conclusión que en el caso gallego. Así viene a sostenerlo el TSJCLM en el FJ 2.º de su Sentencia 327/2015, de 13 de abril⁵⁹. En cualquier caso, cualquier duda de constitucionalidad que planteara el canon eólico castellano-manchego frente al IAE ha quedado recientemente resuelta por los Autos 183 y 185/2016 del TC. En ellos, viene a sostener que el canon no tiene un hecho imponible idéntico al del IAE, superando, por tanto, la prohibición del artículo 6.3 de la LOFCA, motivo por el que no resulta necesario examinar la supuesta falta de finalidad extrafiscal del tributo autonómico. De acuerdo con la fundamentación del TC, el IAE grava el mero ejercicio de la actividad económica mientras que la figura autonómica atiende al impacto medioambiental causado y así lo confirma el análisis de la estructura tributaria de las figuras contrapuestas. El objetivo del canon eólico es la lucha contra la contaminación visual y paisajística y, por tanto, lo relevante es el número de aerogeneradores, con independencia de su valor o potencia, por contraposición al IAE, en el que lo relevante es la capacidad de generar rendimientos, motivo por el cual su cuantificación se fundamenta en la potencia instalada. El legislador configura el tipo de gravamen del canon de modo que prevé un umbral máximo de tolerancia al deterioro provocado por los parques eólicos y una progresividad, elementos que van a motivar a los sujetos pasivos a reducir el daño al MA. Destaca, por último, el TC que el tributo tiene una finalidad extrafiscal⁶⁰. Este razonamiento le lleva a concluir que no se produce la doble imposición con el IAE prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA. Esta doctrina la entendemos perfectamente trasladable a las otras dos figuras impositivas, por lo que, ante un hipotético análisis de constitucionalidad, las conclusiones habrían de ser idénticas.

4.1.3. Confrontación del canon eólico respecto al IE

Sobre este punto concreto numerosas sentencias del TSJG⁶¹ se pronuncian, si bien de forma concisa, que no solo no existe solapamiento con el IBI o con el IAE, sino que tampoco lo existe con respecto al IE.

⁵⁹ En dicha sentencia sostiene el TSJ que no se puede admitir que dicho canon implique una doble imposición con los tributos locales, y, en concreto, con el IAE «tampoco, pues dicha figura tributaria, está vinculada al desarrollo de una actividad económica generante de riqueza; mientras que el canon eólico tiene a confirmar la protección y afección medio-ambiental y desarrollo tecnológico vinculada a ella».

⁶⁰ FJ 6.º del ATC 183/2016.

⁶¹ Entre otras, citamos las SSTSJG 315/2014, de 12 de marzo (FJ 2.º); 404 y 405/2014, de 26 de marzo (FJ 3.º); 473/2014, de 9 de abril (FJ 3.º); 1293, 1294 y 1295/2014, de 29 de octubre (FJ 3.º).

Ni en Castilla-La Mancha ni en Catilla y León parece plantearse esta alegación, por lo que no hay un pronunciamiento expreso de los tribunales en esta materia, si bien, debido a la similitud de las figuras, debería llegarse a la misma conclusión que en el caso gallego.

4.1.4. Confrontación del canon eólico respecto al ICIO

La posible colisión con el ICIO es tratada únicamente en Castilla-La Mancha, en concreto por el TSJCLM, en su Sentencia 327/2015, de 13 de abril, en cuyo FJ 2.º mantiene que tampoco hay una doble imposición del canon eólico con el ICIO. A la misma conclusión habría de llegarse en el caso de las otras dos figuras tributarias.

4.2. PRINCIPIOS DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES O RESTRINGIDAS DE DERECHOS, DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS Y DE SEGURIDAD JURÍDICA DEL ARTÍCULO 9.3 DE LA CE

Sostienen los recurrentes que el canon eólico *vulnera el principio de seguridad jurídica* consagrado en el 9.3 de la CE, ya que: a) se exige el canon eólico a los parques previamente existentes, adoleciendo de *retroactividad* de grado medio; b) era imprevisible su exigencia para los parques eólicos ya instalados y en funcionamiento, y además, c) la energía eólica siempre se había considerado favorablemente desde el punto de vista medioambiental, con infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Esta última infracción también se alega asociada a la vulneración de los principios de generalidad e igualdad, motivo por el cual la trataremos conjuntamente con dichos principios en el siguiente apartado.

El TS, en el FJ 7.º de su Sentencia de 25 de noviembre de 2015 (canon eólico castellano-leonés) así como en el FJ 8.º de su Sentencia de 27 de noviembre de 2015 (canon eólico gallego), desestima la denunciada infracción del artículo 9.3 de la CE, y sostiene, con base en la doctrina constitucional recaída en la materia y que sintetizó en su Sentencia de 22 de enero de 2009, que en el establecimiento de los cánones eólicos no concurre retroactividad de grado máximo, ni siquiera de grado medio, todo lo más de grado mínimo, pero, con ello, no se vulnera el artículo 9.3 de la CE, añadiendo que «según hemos afirmado [sentencia de 13 de enero de 2014 (recurso ordinario 357/12, FJ 7.º; ES:TS:2014:1)], el concepto de "retroactividad prohibida" es más limitado que el de la mera "retroactividad", ya que no entran dentro del ámbito de la retroactividad prohibida las disposiciones que, carentes de efectos ablativos o peyorativos hacia el pasado (no obligan a revisar ni remueven los hechos pretéritos, no alteran la realidad ya consumada en el tiempo, no anulan los efectos jurídicos agotados), despliegan su eficacia inmediata hacia el futuro, aunque ello suponga incidir en una relación o situación jurídica aún en curso. A partir de esta premisa, una medida normativa cuya eficacia se proyecta no "hacia atrás" en el tiempo sino "pro futuro", a partir de su aprobación, no entra en el ámbito de la retroactividad prohibida».

Concurriendo las mismas circunstancias alegadas en el canon eólico castellano-manchego, debemos concluir que la reproducción de este análisis con respecto a dicha figura llevaría a la misma conclusión que para los otros dos cánones: en su establecimiento no concurre retroactividad de grado máximo, ni siquiera de grado medio, todo lo más de grado mínimo, pero, con ello, no se vulnera el artículo 9.3 de la CE.

4.3. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE IGUALDAD Y GENERALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 31.1 DE LA CE Y DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS DEL ARTÍCULO 9.3 DE LA CE

Alegan los recurrentes que el impuesto vulnera los *principios constitucionales de igualdad y generalidad*, establecidos en los artículos 14 y 31.1 de la CE, así como en los artículos 3 de las Directivas 2003/54/CE y 2009/72/CE, ya que únicamente recae sobre los aerogeneradores y no sobre otras instalaciones y elementos patrimoniales afectos al desarrollo de actividades económicas similares, de forma que el canon eólico grava el impacto visual de los propios molinos de viento, pero no el resto de las infraestructuras requeridas para su instalación e interconexión, suponiendo una desventaja para los productores de energía eléctrica procedente del viento, pues soportan un coste adicional, por lo que el establecimiento del canon constituye un acto arbitrario, conculcándose el principio *de interdicción de arbitrariedad* de los poderes públicos.

El TS, en el FJ 7.º de su Sentencia de 25 de noviembre de 2015 (canon eólico castellano-leonés)⁶² y en el FJ 9.º de su Sentencia de 27 de noviembre de 2015 (canon eólico gallego) concluye que no se vulneran los principios de igualdad y generalidad tributaria, proclamados en los artículos 14 y 31.1 de la CE ni en los artículos 3 de las directivas, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional consolidada en la materia⁶³, en relación con la doctrina constitucional sobre el control de la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE en la actuación del legislador, que constituye el límite último a su libertad de configuración⁶⁴.

⁶² Reproducido en el F. 5.º de su Sentencia de 8 de marzo de 2016.

⁶³ «la igualdad ante o en la ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales [...], con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» (por todos, ATC 245/2009, FJ 4.º).

⁶⁴ «al examinar una norma legal impugnada desde el punto de vista de la arbitrariedad, nuestro análisis ha de centrarse en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien si, aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias [entre muchas, SSTC 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7.º; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4.º; 49/2008, de 9 de abril, FJ 5.º; 90/2009, de 20 de abril, FJ 6.º; y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 12.º b)]. No obstante lo anterior, es preciso tener en cuenta que si el poder legislativo opta por una configuración legal de una de-

El TS ya había sostenido en la Sentencia de 3 de julio de 2014 (rec. núm. 939/13, FJ 7.º) que «el hecho de que se hayan elegido determinadas actividades como objeto de gravamen no supone una vulneración de los principios de igualdad y generalidad. El margen de apreciación que es preciso reconocer al legislador permite que este grave unos hechos y no otros. Tampoco el principio de generalidad puede estimarse vulnerado si se tiene presente la regulación del tributo mencionado afecta de la misma manera a todos los que se encuentran en idénticas situaciones»⁶⁵. No cabe derivar que la figura tributaria controvertida solo puede respetar el principio de generalidad tributaria «si recae sobre todas y cada una de las actividades que ocasionan un daño al medio ambiente, puesto que no es irracional, desproporcionado o inexplicable que recaiga únicamente sobre aquellas actividades que el legislador autonómico considera que producen un "importante daño" y la compañía recurrente no ha acreditado que las "otras instalaciones productoras de energías iguales o similares que también contaminan el medioambiente" lo hagan con la misma "importancia" que la energía eólica», TS *dixit*.

De hecho, tanto en Galicia como en Castilla y León, además de los parques eólicos también están gravadas otras actividades perturbadoras del MA, a través de diferentes tributos⁶⁶, motivo por el cual podrá «considerarse más o menos acertada la decisión del legislador [...] y podrá no compartirse, como le sucede a la Asociación recurrente, pero ni está huérfana de razones ni se la puede reputar sin elementos más sólidos de convicción como desproporcionada».

El mismo análisis es totalmente extrapolable al canon eólico castellano-manchego, por lo que nuevamente entendemos que las conclusiones deberían ser idénticas.

4.4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

La jurisdicción contencioso-administrativa ha venido sosteniendo, en aplicación de la jurisprudencia constitucional en materia de capacidad económica que, en los tributos medioambientales, los hechos imponderables se revelan o aparecen en función del resultado contaminante del proceso productivo o fabril, de suerte que la capacidad económica debe hallarse o referirse a los procesos de producción que ocasionan los daños medioambientales gravados, que como se diría

terminada materia o sector del ordenamiento jurídico no es suficiente la mera discrepancia política para tachar a la norma de arbitraria, confundiendo lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadores de desigualdad o distorsión en los efectos legales (por todas, SSTC 239/1992, de 17 de diciembre, FJ 5.º; 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7.º; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4.º; 45/2007, de 1 de marzo, FJ 4.º; 49/2008, de 9 de abril, FJ 5.º; y 19/2011, de 3 de marzo, FJ 12.º)» (STC 19/2012, FJ 10.º).

⁶⁵ En términos semejantes se expresaba en otra sentencia de la misma fecha (rec. núm. 1884/2013, FJ 8.º).

⁶⁶ Es el caso de los impuestos gallegos sobre la contaminación atmosférica, sobre el daño al MA causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon del agua y los impuestos establecidos por Castilla y León sobre la eliminación de residuos en vertedero, sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

en términos económicos no computan entre los gastos que conlleva la obtención de beneficios en el deterioro ambiental (STSJG 602/2001, de 3 de julio, FJ 4.º; STSJCL 1526/2014, de 18 de julio, FJ 6.º). Nos remitimos a lo ya señalado en nuestro epígrafe 3.

4.5. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

En relación con la vulneración de este principio, la controversia queda zanjada en sede de los TSJ, no llegando la discrepancia al TS. La alegación de confiscatoriedad no prospera ni respecto al canon eólico gallego⁶⁷ ni tampoco respecto al canon eólico castellano-leonés⁶⁸.

4.6. PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD Y NO INTERFERENCIA ECONÓMICA

El TS no ha analizado en sus sentencias la incidencia de los cánones respecto de estos principios. El TSJG sí ha descartado que el canon eólico gallego vulnere estos principios, en sus Sentencias 730/2012, de 3 de diciembre, en su FJ 2.º, y 727/2014, de 10 de diciembre, FJ 2.º. Ni el TSJCL ni el TSJCLM han estudiado estos principios en las sentencias que han recaído en esta materia. No obstante, y tal y como hemos señalado anteriormente en el estudio de otras alegaciones, entendemos trasladable la doctrina del TSJG a las otras dos figuras autonómicas que gravan los daños medioambientales producidos por los parques eólicos.

4.7. DERECHO COMUNITARIO

Por último, por lo que respecta a la controversia sobre la pretendida vulneración del derecho de la Unión Europea (Directivas 2009/28/CE y 2009/72/CE) y la legislación estatal de promoción de la producción de la energía eléctrica mediante fuentes renovables, el TS llega a la conclusión de que las figuras tributarias estudiadas (la gallega y la castellano-leonesa) no se oponen a los objetivos y finalidades perseguidas por la normativa comunitaria ni por la normativa estatal⁶⁹, que el establecimiento de tributos no es una medida de control desproporcionada, ya que las directivas no imponen como único instrumento de control del impacto ambiental de estas instalaciones el

⁶⁷ FJ 3.º, STSJG 48/2015, de 4 de febrero, a cuyo tenor «Tampoco se produce vulneración del principio de no confiscatoriedad, que se produciría, utilizando los términos del Supremo Intérprete Constitucional (SSTC 150/1990 e 14/1998), si se agotase la riqueza imponible –substrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, llegando a privar al sujeto de sus rentas y propiedades, lo que claramente no ocurre en el presente caso».

⁶⁸ FJ 6.º, STSJCL 1386/2014, de 30 de junio; FJ 6.º, STSJCL 1665/2014, de 30 de julio; FJ 6.º, STSJCL 2504/2014, de 2 de diciembre.

⁶⁹ FJ 6.º, STS de 10 de julio de 2014; fundamento citado en el FJ 6.º de la STS de 25 de noviembre de 2015 y en el FJ 5.º de la STS de 10 de marzo de 2016 y reiterado en el FJ 10.º de la STS 27 de noviembre de 2015.

procedimiento de autorización previa, excluyendo cualquier otro instrumento de control⁷⁰, y que la promoción de las energías renovables no lleva consigo necesariamente que sus instalaciones queden excluidas de todo tributo medioambiental, pudiendo ser gravadas por ello y ser estimulado su uso mediante otras medidas de fomento⁷¹. Sobre este aspecto concreto se había pronunciado desde el primer momento el TSJG en su Sentencia 730/2012, FJ 4.^º⁷², así como en el FJ 4.^º de la STSJG 1293/2014⁷³. La compatibilidad del establecimiento de tributos con la finalidad de fomento también había sido esgrimida por el TSJCL⁷⁴. Con base en estos argumentos, el TS no aprecia la necesidad de plantear ni la cuestión de inconstitucionalidad ni la cuestión prejudicial.

Aun cuando no hay un pronunciamiento expreso en la sentencia del TS sobre el canon eólico castellano-manchego, el hecho de que dicho canon es reflejo del canon eólico gallego debería llevarle a las mismas conclusiones que en el caso gallego.

En el mes de abril de 2016, el TSJCLM formula mediante auto las siguientes cuestiones prejudiciales al TJUE⁷⁵: 1.^ª Si debe entenderse que los estímulos o medidas definidos en el artículo 2 k) de la Directiva 2009/28/CE tienen carácter obligatorio y son vinculantes para los Estados miembros (EE. MM.) con un efecto directo; 2.^ª Si debe entenderse dentro de dichos estímulos la prohibición de imposición específica y singular a los impuestos generales que gravan la actividad económica y la producción de electricidad pero sobre la energía procedente de fuentes renovables y si debe entenderse comprendida en dicha prohibición la concurrencia, doble imposición o solapamiento de múltiples tributos generales y singulares que recaen en distintos momentos sobre la actividad de generación de energías renovables incidiendo en el mismo hecho imponible gravado por el canon eólico; 3.^ª De aceptarse la imposición sobre la energía procedente de fuentes renovables, si debe interpretarse la noción «finalidad específica» en el sentido de que el objetivo en que consista debe ser exclusivo y de que además el impuesto con el que se graven las energías renovables desde el punto de vista de su estructura tenga verdadera naturaleza extrafiscal y no meramente presupuestaria o recaudatoria; 4.^ª Si debe entenderse que están excluidos de los mínimos niveles de imposición sobre los productos energéticos y de la electricidad establecidos en la Directiva 2003/96/CE aquellos impuestos nacionales que no tengan una verdadera naturaleza extrafiscal tanto desde el punto de vista de su estructura como desde su finalidad específica;

⁷⁰ FJ 6.º, STS de 10 de julio de 2014; fundamento citado en el FJ 6.º de la STS de 25 de noviembre de 2015 y en el FJ 5.º de la STS de 10 de marzo de 2016 y reiterado en el FJ 10.º de la STS 27 de noviembre de 2015.

⁷¹ FJ 10.º, STS de 27 de noviembre de 2015; FJ 6.º, STS de 25 de noviembre de 2015, y FJ 5.º, STS de 10 de marzo de 2016.

⁷² Reproducido en el FJ 2.º de la STSJG 48/2015.

⁷³ Argumentos reiterados en las SSTSJG 1294, 1295, 1300, 1301, 1302, 1303 y 1304, de 29 de octubre de 2014 (FJ 4.º).

⁷⁴ SSTSJCL 1386/2014, de 30 de junio (FJ 7.º); 1556/2014, de 21 de julio (FJ 5.º); 1584 y 1585/2014, de 23 de julio (FJ 5.º); 1596/2014, de 24 de julio (FJ 5.º); 1665/2014, de 30 de julio (FJ 7.º); 1795/2014, de 15 de septiembre (FJ 5.º); 1806/2014, de 17 de septiembre (FJ 5.º), y 2504/2014, de 2 de diciembre (FJ 7.º).

⁷⁵ En concreto, se han abierto cuatro asuntos ante el TJUE. Las cuestiones han sido publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea C-243, de 4 de julio de 2016, pp. 17-21.

5.^a Si el término tasa empleado en el artículo 13.1 e) de la Directiva 2009/28/CE constituye un concepto autónomo del derecho europeo que deba interpretarse en un sentido más amplio como comprensivo y sinónimo del concepto tributo en general; y 6.^a En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, si esas tasas a las que se refiere el artículo 13.1 e) solo pueden incluir aquellos gravámenes o imposiciones fiscales que traten de compensar los daños causados por su impacto en el MA y traten de reparar con el importe de la recaudación los daños ligados a tal impacto o afección negativos pero no aquellos tributos o prestaciones que cayendo sobre las energías no contaminantes cumplan una finalidad primordialmente presupuestaria o recaudatoria.

El tribunal, en el planteamiento de la cuestión prejudicial, fundamenta que percibe una clara contradicción entre las políticas de fomento y apoyo al desarrollo de las energías renovables por parte de la Unión Europea y el establecimiento de un gravamen sobre dichas energías. Si las directivas comunitarias configuran una serie de sistemas de apoyo a las energías renovables, entre los que se incluyen las medidas fiscales, parece lógico interpretar que dichas medidas fiscales favorecedoras de las energías renovables son de obligado establecimiento para los EE. MM. y además conllevan en buena lógica la prohibición de la instauración de impuestos que recaigan sobre dichas actividades, así como la prohibición de doble imposición, solapamiento o concurrencia con tributos generales y singulares como el IAE, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), el canon urbanístico y el ICIO, que recaen sobre la actividad de producción de energía en distintos momentos. En nuestra opinión, coincidente con la argumentación del TS y del TSJG, no es contradictorio que se fomenten determinadas actividades y que se graven los perjuicios que ocasionan al MA. Defendemos que puedan fomentarse las energías renovables por considerarlas menos dañinas para el MA que las energías convencionales, pero ello no obsta para que cada una de las formas de producción de energía se vea gravada por los daños que suponen al MA en su justa medida. Así, recordaremos que las tres CC. AA. gravan los diferentes daños medioambientales producidos por las actividades de generación de electricidad, ya sea por los daños producidos a la atmósfera por las emisiones de los procesos de generación de energía, ya sea por las afecciones producidas en los ecosistemas de los ríos, ya sea por la generación de residuos o bien por las afecciones producidas en el paisaje. De hecho, para poder realizar una elección u ordenación perfecta entre las diferentes formas de producción de energía, sería exigible que fueran contemplados y valorados todos los daños o costes que suponen, tal y como, por otra parte, propugnan las directivas comunitarias. La Sentencia de 20 de septiembre de 2017 del TJUE concluye a este respecto que la normativa comunitaria en cuestión no prohíbe a los EE. MM. el establecimiento de un canon que grave los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica (apartados 30 y 33 de la sentencia) y, tal y como reconoce en los apartados 39 y 40, no cabe excluir que dicho establecimiento pueda hacer menos atractiva la producción de energía eólica pero de ello derivaría, como máximo, un incumplimiento por parte del EM de las obligaciones de la directiva, sin que la creación del canon pueda considerarse en sí misma contraria a la citada directiva.

En el planteamiento de la cuestión, el TSJCLM se cuestiona que, si a pesar de ser objeto de fomento, admitimos la posibilidad del establecimiento de gravámenes sobre las energías renovables, cuáles serían los límites. Y, en este sentido, admite como verdad absoluta que el canon eólico es asumido por el consumidor de la electricidad con base en lo establecido en el artículo 17.6 de

la Ley 24/2013 y, por tanto, concluye que el canon eólico grava la electricidad, motivo por el que entra en juego lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, a la luz de la doctrina de la STJUE de 27 de febrero de 2014, transportes Jordi Besora, SL. Con base en ello, se cuestiona la existencia de una finalidad específica y, en concreto, cuestiona que el tributo sea extrafiscal, para lo que debería estimular la protección del MA y sus ingresos deberían afectarse a medidas de reparación de los daños causados como consecuencia de los aerogeneradores. Para el TSJCLM, el canon eólico no contempla una finalidad disuasoria ya que, en todo caso, salvo para la «ridícula cifra de solo dos aerogeneradores» habría de pagarse el impuesto y no contempla supuestos de no sujeción, ni exenciones, ni desgravaciones fiscales para casos en que no existan afecciones al MA o fuesen escasas o irrelevantes. Ataca también la figura de los responsables, sosteniendo que su formulación lleva consigo que el canon está gravando la titularidad de las instalaciones o de la autorización, ya que, aun sin explotación y, por lo tanto, sin producción de contaminación, se pagaría el impuesto. Por otro lado, considera que es exigua o insuficiente la cifra de dos aerogeneradores para constituir un parque que no estuviera gravado si verdaderamente se quiere potenciar este tipo de energía. Por último, también le hace cuestionarse la extrafiscalidad del tributo el hecho de que solo el 50 o el 36% de su recaudación se afecte a fines concretos. Pero no solo se cuestiona la extrafiscalidad del tributo por el porcentaje destinado sino también por el propio destino de los recursos, que pueden dedicarse a otros fines distintos a la reducción de los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de energía eólica. En nuestra opinión, esta fundamentación parte de una premisa errónea y es la consideración del tribunal de que el canon eólico es un tributo indirecto sobre la electricidad. Según nuestro parecer los cánones eólicos no son impuestos indirectos que graven la actividad de generación de electricidad sino que son verdaderos impuestos medioambientales que gravan la producción de un daño al MA, que no es otro que el causado por la acumulación de aerogeneradores, elementos ajenos al paisaje natural, y que provocan una gran distorsión en el medio. Por tanto, en nuestra opinión no puede entrar en juego lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, pues no nos encontramos ante un impuesto que grave la electricidad. Y así lo sostiene el TJUE en la citada Sentencia de 20 de septiembre de 2017, apartados 63 y 65, por referencia a los apartados 46 a 52: «un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no grava productos energéticos ni electricidad»⁷⁶, motivo por el cual no está comprendido dentro del ámbito objetivo de la Directiva 2008/118.

⁷⁶ Debemos resaltar la trascendencia de esta afirmación del TJUE respecto a los suplementos territoriales a que se refieren los artículos 16.4 y 17.6 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del sector eléctrico. Estos artículos establecen que en el caso de que las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico fueran gravadas, directa o indirectamente, con tributos propios de las comunidades autónomas o recargos sobre tributos estatales, en el peaje de acceso o cargo que corresponda, así como en los precios voluntarios para el pequeño consumidor o las tarifas de último recurso, podrá incluirse un suplemento territorial que cubrirá la totalidad del sobrecoste provocado por ese tributo o recargo y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva comunidad autónoma. Con base en estos artículos se pretende por parte del sector eléctrico trasladar a los consumidores la carga de los tributos ambientales que deben soportar e interiorizar en su estructura de costes, de acuerdo con el principio quien contamina, paga. No obstante, ni estos tributos gravan directa o indirectamente las actividades o instalaciones destinadas al suministro eléctrico, ni sería lógico desde el punto de vista económico trasladar el coste a los consumidores de electricidad ubicados en la comunidad autónoma titular del ingreso. Así lo sostiene el TJUE en la sentencia analizada, que, por un

En el tercer fundamento jurídico del auto, el TSJCLM expone que la Directiva comunitaria 2003/96/CE establece que los productos energéticos y la electricidad deberán tener un mínimo nivel de imposición en los EE. MM. y para determinar este nivel de imposición se sumarán todos los impuestos indirectos salvo el IVA sobre las cantidades en el momento de su puesta a consumo. Se cuestiona el tribunal si para medir este nivel de imposición habría que agregar el canon eólico, lo que a su modo de ver distorsionaría la competencia. Entendemos que en este punto también está partiendo el tribunal de una premisa errónea, que es considerar que el canon eólico es un impuesto indirecto sobre la electricidad. Y así lo confirma taxativamente la sentencia del TJUE a la que nos venimos refiriendo, que tras la argumentación vertida en los apartados 46 al 51 concluye en su apartado 52 que «un canon como el controvertido en los litigios principales no grava la electricidad en el sentido de la Directiva 2003/96» y, consecuentemente, no está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha directiva.

Por último, el tribunal se pregunta que, si el artículo 13.1 e) de la Directiva 2009/28/CE pretende otorgar una protección concreta y determinada frente a los gravámenes que puedan suponer una traba al desarrollo de las energías renovables en Europa, admitiendo no solo gravámenes dimanantes de una actividad administrativa de supervisión que debe limitar su cálculo a los gastos estrictamente asociados a dicha actividad y, por tanto, estaría vedado que un EM pueda establecer un tributo que penalice los nuevos proyectos renovables, ya que puede suponer un elemento desincentivador al inicio de la propia actividad, máxime cuando este tributo se viene a sumar a otros tantos que recaen sobre la misma actividad como el IAE, el IVPEE, el ICIO y el canon urbanístico. En este punto, entendemos que el artículo 13.1 e) se está refiriendo a la figura de las tasas, tributos asociados a las actividades administrativas de autorización, certificación y concesión de licencias y en cuya cuantificación tiene una importancia primordial el coste en el que incurre la administración. Y, nuevamente, esta es la conclusión del TJUE en el apartado 36 de la citada Sentencia de 20 de septiembre de 2017, al señalar que el artículo 13.1 e) solo pretende limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de determinados procedimientos administrativos y que, consecuentemente, no tiene por objeto prohibir a los EE. MM. el establecimiento de tributos como el canon controvertido.

En conclusión, la sentencia del TJUE declara que la Directiva 2009/28/CE no se opone a una normativa nacional que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y que las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE, tampoco, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grava los productos energéticos ni la electricidad, así como tampoco su consumo.

Entendemos perfectamente extensible el pronunciamiento del TJUE sobre el canon eólico castellano-mancheño a las otras dos figuras existentes en el territorio nacional.

lado, afirma que el canon no grava el consumo de productos energéticos o de electricidad y, por otro lado, sostiene que «si bien es cierto que no cabe excluir que el importe del canon se incluya en el precio de la electricidad vendida a los consumidores, no parece posible, dada la naturaleza particular de este producto, determinar su origen y, en consecuencia, identificar la parte de esta que ha sido producida por los aerogeneradores sujetos al canon, de manera que no podrá ser facturado al consumidor de forma transparente como un componente añadido al precio».

5. CONCLUSIONES

Los instrumentos económicos creados e implantados por las CC. AA. de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León que gravan las afecciones en el MA ocasionadas por los parques eólicos son **verdaderos impuestos medioambientales**, fundamentados en el principio QCP, y que cumplen una función retributiva, incentivadora/desincentivadora y reparadora.

La configuración de sus elementos esenciales responde a una finalidad medioambiental, por cuanto se constituye como sujeto pasivo a aquella persona que puede adoptar las medidas para reducir la afección al MA y por cuanto se cuantifica el daño al MA producido por el número de aerogeneradores del parque, siendo notorio y evidente que la base imponible elegida tiene una relación directa con la perturbación ocasionada. Además los tipos impositivos son progresivos, de forma que se grava más a quien más distorsión ocasiona en el medio. Los cánones eólicos gallego y castellano-manchego contienen un mínimo exento que estaría reflejando el umbral de tolerancia de la contaminación. Y, por último, el canon eólico gallego cuenta con un elemento incentivador de la minoración de la base imponible más, una bonificación para el supuesto de repotenciación del parque, en el que, reduciendo el número de aerogeneradores, no se salte al tramo inferior de gravamen.

En el establecimiento de los tres impuestos se ha respetado el orden constitucional de competencias, por cuanto concurre en las CC. AA. la doble competencia para el establecimiento de tributos y para la implantación de medidas medioambientales.

Los impuestos respetan los principios del derecho comunitario y los principios del bloque de la constitucionalidad en materia tributaria, en especial los principios fundamentales del sistema tributario recogidos en el artículo 31 de la CE.

Los impuestos no infringen el artículo 6.2 ni el 6.3 de la LOFCA. Así, no hay una doble imposición entre los cánones y el IBI, lo que ha sido refrendado por el TS, en el caso del canon gallego y por los TSJ en el caso de los otros dos tributos; tampoco con el IAE, lo que ha sido refrendado por el TC en el caso del canon eólico castellano-manchego y por el TS respecto a las otras dos figuras impositivas; ni con el IE, lo que ha sido fundamentado por el TSJG; ni, por último, con el ICIO, lo que ha sido sostenido por una sentencia del TSJCLM.

Siguiendo la jurisprudencia del TS se puede concluir que en el establecimiento de los impuestos pudiera concurrir, a lo sumo, retroactividad de grado mínimo, pero, con ello, no se vulnera el artículo 9.3 de la CE; que no contravienen ni el principio constitucional de generalidad ni el de igualdad; que no infringen el principio de seguridad jurídica ni el de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos; que no vulneran el principio de capacidad económica ni la prohibición de confiscatoriedad y que respetan los principios de territorialidad y de no interferencia económica.

Los impuestos son totalmente compatibles con la normativa comunitaria, y no gravan los productos energéticos ni la electricidad, así como tampoco su consumo, tal y como ha concluido el TJUE tras el análisis del canon castellano-manchego, entendiendo extensibles las fundamentaciones y las conclusiones del tribunal a las otras dos figuras, como así ha concluido el TS en sus últimas nueve sentencias de 2018 sobre estas figuras tributarias.

Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. D. (2010). Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia. *Noticias de la Unión Europea*, 308.
- Casas Agudo, D. (2013). Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica. *Crónica Tributaria*, 146.
- Fernández López, R. I. (2010a). Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia. *Noticias de la Unión Europea*, 308.
- Fernández López, R. I. (2010b). Un nuevo enfoque de la tributación medioambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables. *Quincena Fiscal*, 22.
- Ferreiro Serret, E. (2016). El concepto de impuesto medioambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. *Revista catalana de dret públic*, 52.
- García Novoa, C. (2007). Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica. *Noticias de la Unión Europea*, 274.
- García Novoa, C. (2010). El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia. *Nueva Fiscalidad*, 2.
- García de Pablos, J. F. (2011). El canon eólico como tributo medioambiental. *Quincena Fiscal*, 21.
- Gómez Porras, T. A. (2012). Cánones eólicos en España: su regulación jurídica y conformidad al derecho español. *Papeles de discusión IELAT*, 4.
- González Méndez, A. (2009). La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA en el marco de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. *RCyT. CEF*, 321.
- Lafont Sendino, S. (2007). Perspectivas futuras de la fiscalidad ambiental en Galicia. Propuesta de nuevas figuras tributarias. *Noticias de la Unión Europea*, 274.
- Luchena Mozo, G. M. (2012). La imposición autonómica ambiental sobre las energías renovables: el nuevo canon eólico de Castilla-La Mancha. En G. Patón García (dir.), *Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, 4.
- Regueiro Ferreira, R. M. (2011). As implicacións ambientais do proceso de implantación dos parques eólicos: a situación en Galicia. *Revista Galega de Economía*, 20(1). Universidade de Santiago de Compostela.
- Rodríguez Losada, S. (2014). La evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA: valoración de la constitucionalidad de las normas autonómicas creadoras de tributos propios utilizando la doctrina del *ius superveniens*. Su aplicación en relación con los tributos medioambientales. *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, 1.
- Rodríguez Losada, S. (2015). Análisis del canon eólico de Galicia al hilo de las últimas resoluciones del Tribunal Superior de Justicia. *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 24(1).
- Soler Roch, M. T. (2008). El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental. En *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I. Navarra: Editorial Aranzadi, SA.

Incidencia fiscal del nuevo criterio del Tribunal Supremo sobre la deducción de las retribuciones de los administradores con funciones ejecutivas

Análisis de la STS de 26 de febrero de 2018, rec. núm. 3574/2017

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

El Tribunal Supremo, en una reciente sentencia, ha abordado de nuevo una cuestión largamente debatida. Se trata, básicamente, de determinar si, desde una perspectiva mercantil, las retribuciones que los administradores perciben por el desarrollo de funciones ejecutivas deben estar recogidas en los estatutos de la compañía y ser aprobadas por la junta general o si, por el contrario, basta con que se ajusten a lo dispuesto por el artículo 249 del TRLSC.

Pues bien, la respuesta a esta cuestión tiene también implicaciones fiscales relevantes, en las que hemos centrado este comentario, ya que, como se ha señalado doctrinal y jurisprudencialmente de forma reiterada, las retribuciones de los administradores han de ajustarse a los requisitos legales establecidos por la normativa mercantil para que puedan considerarse gastos deducibles a efectos del impuesto sobre sociedades.

I. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 26 de febrero de 2018 (rec. núm. 3574/2017 –NCJ063041–), resuelve un recurso de casación interpuesto contra la Sentencia 295/2017, de 30 de junio (rec. núm. 254/2016 –NCJ063218–), dictada en grado de apelación por la Audiencia Provincial de Barcelona. Tal y como expondremos seguidamente, el objeto último de la misma radica en interpretar una cuestión largamente debatida tanto en el ámbito mercantil como, por la conexión que el tema guarda con este, en el plano fiscal.

En síntesis, la cuestión se centra en determinar si la reserva estatutaria a la que alude el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) –que en su redacción vigente recoge la gratuidad del cargo de administrador a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario, debiendo entonces determinarse el sistema de remuneración que se utilizará– resulta también aplicable a las retribuciones que dichos administradores puedan percibir cuando, además de realizar funciones deliberativas o políticas, desempeñan también labores ejecutivas en la compañía.

Como veremos, el Tribunal Supremo ha dado una respuesta afirmativa a dicha cuestión, en contra de la interpretación que mayoritariamente se defendió tras la modificación del TRLSC operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre. De ese modo, habrá de entenderse ahora que lo dispuesto en el artículo 249 del TRLSC –estableciendo para esos supuestos la necesidad de celebrar un contrato entre el administrador y la sociedad en el que, con los requisitos allí establecidos, se detallan todos los conceptos por los que aquel puede obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas– es solo una especificación legal prevista para los administradores con funciones ejecutivas, pero no es óbice para la aplicación, también en estos casos, del tenor literal del citado artículo 217, extremo que lleva a exigir la referida reserva estatutaria también respecto de esa clase de retribuciones.

De acuerdo con lo anterior, y dada la incidencia que, según veremos, tiene la normativa mercantil sobre la fiscal en esta cuestión, el cambio de criterio del Tribunal Supremo tendrá consecuencias también en este ámbito.

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Para analizar la doctrina que el Tribunal Supremo mantiene en la sentencia objeto de este comentario, comenzaremos por señalar cuáles fueron los criterios que la Audiencia Provincial de Barcelona esgrimió en el fallo objeto de recurso que ahora el Alto Tribunal casa y anula, argumentos aquellos que, básicamente, reproducían las afirmaciones de la Resolución de la Direc-

ción General de los Registros y del Notariado (DGRN) de 17 de junio de 2016, en las que, a su vez, se sustentaba la opinión mayoritaria hasta ahora defendida por la doctrina y jurisprudencia tras la citada modificación de la que fue objeto el TRLSC en 2014. Pues bien, de entre los argumentos manejados por la sentencia ahora anulada, destacamos los siguientes:

- Conceptualmente, deben separarse dos tipos de retribuciones para los administradores. De una parte, la que perciben por las funciones inherentes a su cargo y, de otra, los rendimientos que pueden obtener por el desempeño de labores ajenas al mismo.
- Es la retribución de las funciones inherentes al cargo de consejero –esto es, aquellas que se reducen a la llamada función deliberativa (función de estrategia y control que se desarrolla como miembro deliberante del colegio de administradores)– las que deben regularse en estatutos ajustándose al artículo 217 del TRLSC. Por el contrario, la función ejecutiva (la función de gestión ordinaria que se desarrolla individualmente mediante la delegación orgánica o en su caso contractual de facultades ejecutivas) no es una función inherente al cargo de «consejero» como tal y, por tanto, su retribución no es propio que conste en los estatutos, sino en el contrato de administración que ha de suscribir el pleno del consejo con el consejero, al que alude el artículo 249 del TRLSC.
- De acuerdo con lo anterior, la gratuidad del cargo de administrador recogida en los estatutos no impide que puedan remunerarse las funciones ejecutivas de los administradores, a las que no resulta aplicable el tenor literal del primero de los preceptos que se cita en el apartado anterior.

Pues bien, como ya se ha adelantado, diferentes son las conclusiones a las que ahora llega el Tribunal Supremo, de cuya argumentación extraemos las siguientes:

- El artículo 217 del TRLSC no distingue entre distintas categorías de administradores o formas del órgano de administración. En concreto, cuando se trata de un consejo de administración, no distingue entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos, lo que lleva a entender la exigencia de constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y del sistema de remuneración, para todo cargo de administrador, y no exclusivamente para una categoría de ellos.
- La referencia que dicho precepto hace a la expresión «administradores en su condición de tales» no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De otra forma no se entendería que la mayor parte de los conceptos retributivos del sistema de remuneración que establece el artículo 217.2 del TRLSC sean los propios de estos consejeros delegados o ejecutivos, desarrollándose algunos de ellos (participación en beneficios y remuneración en acciones) en los artículos 218 y 219 del mismo cuerpo legal.

- Siendo la remuneración de los consejeros delegados o ejecutivos la más importante entre los distintos consejeros, no tiene razón de ser que escapen a la exigencia de previsión estatutaria y a cualquier intervención de la junta general en la fijación de su cuantía máxima, y, que, además, los criterios establecidos en el artículo 217.4 del TRLSC no le sean aplicables, ya que la mayoría de estos criterios solo cobran verdadera trascendencia práctica si se aplican a las remuneraciones de los consejeros delegados o ejecutivos.
- Sostener lo contrario puede comprometer seriamente la transparencia en la retribución del consejero ejecutivo y afectar negativamente a los derechos de los socios, especialmente del socio minoritario, en las sociedades no cotizadas, a las que expresamente se refiere la sentencia, por la severa restricción de la importancia del papel jugado por la junta general.

Sobre la base de todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la relación entre el artículo 217 del TRLSC (y su desarrollo por los arts. 218 y 219) y el artículo 249 del TRLSC no es de alternatividad, como sostienen la sentencia recurrida y la DGRN –entendiendo que la retribución de los administradores que no sean consejeros delegados o ejecutivos se rige por el primer grupo de preceptos, mientras que la percibida por quienes tengan dicha condición se regula exclusivamente por el art. 249 TRLSC–. Por el contrario, dichos preceptos deben aplicarse de forma cumulativa, entendiéndose así que este último precepto contiene únicamente las especialidades que son aplicables a los consejeros delegados o ejecutivos, que deberán firmar un contrato con la sociedad con los requisitos en él establecidos, pero sin que ello implique que su contenido quede al margen del referido «marco estatutario» y del importe máximo anual de las retribuciones de los administradores que ha de fijarse por acuerdo de la junta general, tal y como establece la ley.

III. COMENTARIO CRÍTICO

A la vista de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo es obvio que, si no lo han hecho ya, las sociedades afectadas por este fallo deberán revisar y, en su caso, modificar su regulación interna para adaptarse a los dictados del mismo. Sin embargo, tal y como ya adelantamos, interesa aquí reparar en las consecuencias que de esta sentencia pueden derivarse en otro sector del ordenamiento jurídico en el que, además del mercantil, esta cuestión tiene una incidencia crucial, esto es, el ámbito fiscal. Y ello, concretamente, a efectos de determinar la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de las retribuciones que los administradores pueden percibir tanto por sus funciones políticas, deliberativas y de decisión, como por la realización de funciones ejecutivas y de gestión empresarial.

Como es sabido, esta cuestión no ha estado exenta de polémica ni antes ni después de la modificación del TRLSC y de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, reguladora del impuesto sobre sociedades, suscitando controversias que se han ido resolviendo fundamentalmente por vía doctrinal y jurisprudencial.

En ese sentido, con carácter previo a dichos cambios normativos, fue el Tribunal Supremo el que, a partir de la doctrina fijada en sus Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (recs. núms. 2578/2004 –NFJ030830– y 3991/2004 –NFJ030831–), sentó los criterios de deducibilidad de estas retribuciones a efectos del impuesto sobre sociedades, requisitos que fueron asumidos, y en algunos aspectos perfilados, tanto por la jurisprudencia posterior como por la doctrina administrativa. Pues bien, de dichos pronunciamientos podía deducirse, aplicando la doctrina o teoría del vínculo, que tanto las retribuciones que los administradores obtuvieran por el desempeño de labores propias de su cargo, como aquellas que pudieran percibir por el desarrollo de funciones ejecutivas de alta dirección, habrían de contar con la correspondiente cobertura estatutaria para poder ser considerados como gastos deducibles por la entidad pagadora, interpretando así en sentido amplio los términos del artículo 217 del TRLSC.

Sin embargo, la entrada en vigor de la actual Ley del impuesto sobre sociedades provocó que mayoritariamente se desechara tal conclusión a efectos tributarios, ya que el artículo 15 e) del citado texto legal excluye expresamente del ámbito de los gastos no deducibles debidos a donativos y liberalidades a «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad». De ese modo, excluidas tales remuneraciones del ámbito de las liberalidades y, por tanto, del catálogo de gastos no deducibles, las retribuciones de los administradores percibidas por el desempeño de funciones ejecutivas se entendieron de forma mayoritaria como gastos deducibles, aun cuando aquellas no estuviesen previstas en los estatutos de la entidad.

Esta conclusión resultaba acorde con la interpretación que, desde la perspectiva mercantil, se sostenía por un amplio sector doctrinal y jurisprudencial sobre la interpretación de los artículos 217 y 249 del TRLSC, posición de la que se hizo eco la Audiencia Provincial de Barcelona en la sentencia que ahora casa y anula el Tribunal Supremo. Así, en el fallo recurrido, tal y como ya hemos expuesto, se defendió que las modificaciones realizadas sobre los preceptos aludidos conducían a entender que solo las retribuciones derivadas del desempeño de las funciones que son propias de la condición de un administrador debían sujetarse a la previsión estatutaria a la que se refiere el artículo 217 de dicho texto legal. Por el contrario, aquellos rendimientos que un administrador pudiera obtener por el desempeño de funciones ejecutivas habrían de someterse a lo dispuesto por el artículo 249 del TRLSC y, por tanto, no sería preceptivo que los mismos se recogiesen en los estatutos de la entidad.

Continuando con la cuestión en el ámbito fiscal, ha de destacarse también que las conclusiones expuestas en torno a la deducibilidad del conjunto de las retribuciones mencionadas no resultaban alteradas por el hecho de que el artículo 15 de la Ley 27/2014 recogiese, esta vez en su apartado f), la exclusión expresa de la consideración de gastos deducibles respecto de los derivados de actuaciones «contrarias al ordenamiento jurídico». Nótese, en ese sentido, que la consideración como gastos deducibles de las retribuciones no previstas estatutariamente que los administradores pudieran percibir por el desarrollo de funciones ejecutivas no contravenía el «ordenamiento jurídico», concretado, en este caso, en los requisitos legales establecidos por la legislación mercantil, tal y como estos se interpretaron mayoritariamente en ese ámbito.

Pues bien, precisamente sobre la base de este último argumento –objeto de reiteradas manifestaciones jurisprudenciales y doctrinales advirtiéndolo de la necesidad de que las retribuciones de los administradores deban ajustarse a los requisitos legales establecidos en la legislación mercantil para poder deducirse–, las conclusiones que hasta ahora se habían defendido en torno al tema objeto de análisis han de modificarse a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo objeto de este comentario.

En su fallo, como ya hemos comentado, el Alto Tribunal entiende ahora que la previsión estatutaria a la que alude el artículo 217 del citado texto legal –cuya aplicación es cumulativa con el art. 249, y no alternativa– es exigible tanto en lo que se refiere al carácter retribuido del cargo de administrador, como al sistema de remuneración relativo a todos los administradores, sean o no consejeros delegados o ejecutivos, extremo que implicará la necesidad de tener en cuenta la totalidad de tales retribuciones a efectos de respetar el importe máximo anual de la remuneración del conjunto de los consejeros que debe ser aprobado por la junta general.

Interpretada de ese modo la legislación mercantil, la incidencia del tenor literal del artículo 15 f) de la Ley del impuesto sobre sociedades sobre el tema que nos ocupa obliga a replantear la cuestión también desde la perspectiva fiscal, de forma que parece que habrán de considerarse no deducibles aquellas retribuciones por funciones ejecutivas que los administradores puedan percibir sin la, ahora necesaria, reserva estatutaria.

En este contexto ha de plantearse cuáles son los efectos que, desde un punto de vista temporal, han de atribuirse a la sentencia del Tribunal Supremo ya que, si los mismos no son únicamente prospectivos, el fallo puede afectar a situaciones que, en relación con el supuesto de hecho comentado, se hayan generado con carácter previo al mismo. Ante la situación de inseguridad jurídica que ello puede provocar, sería deseable una manifestación expresa por parte de la Administración tributaria en la que, además de clarificarse cuáles son los requisitos exigidos a efectos tributarios para que puedan deducirse los rendimientos objeto de controversia, se aclarasen las consecuencias jurídicas que esta sentencia puede desencadenar respecto de quienes cumplieron con sus obligaciones tributarias basándose en el criterio que, al respecto, habían manifestado tanto la Administración como los tribunales de justicia. A esos efectos no puede menos que invocarse el papel que deben jugar los principios de seguridad jurídica y confianza legítima en los casos en los que la actuación de los administrados haya respondido a las expectativas generadas, en concreto, tanto por la Dirección General de Tributos como por los tribunales de justicia con carácter previo a la sentencia aquí comentada, y ello en cuanto interpretaban el tenor literal de los aludidos apartados del artículo 15 de la Ley del impuesto sobre sociedades en relación con la cuestión aquí debatida.

Irregularidad de rentas de la actividad económica en el IRPF

**Análisis de las SSTs de 19 y 20 de marzo de 2018, recs. núms. 2070/2017
y 2522/2017, respectivamente**

Esaú Alarcón García

*Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL*

EXTRACTO

A través de las siguientes páginas se efectuará un comentario sobre las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 20 de marzo de 2018, que fijan doctrina acerca de las condiciones para aplicar la reducción por irregularidad en los rendimientos de actividades económicas sujetos al IRPF. La trascendencia de la jurisprudencia que estas sentencias suponen se comprueba si se tiene en cuenta la alta conflictividad que ha existido en los últimos años en esta materia, que ha dado lugar a resoluciones judiciales contradictorias y hasta a un cambio normativo cuyo único objetivo era combatir la previa jurisprudencia que ya había marcado el Tribunal Supremo en resoluciones de 2004 y 2008.

1. SUPUESTO DE HECHO

Los días 19 y 20 de marzo de 2018 se pronunciaron dos sentencias por parte del Tribunal Supremo (TS), en términos prácticamente idénticos, que vienen a resolver de nuevo, pues el Alto Tribunal ya había mostrado claramente su postura en dos sentencias anteriores, de 15 de julio de 2004 (rec. núm. 1364/1999 –NFJ017929–) y de 1 de febrero de 2008 (rec. núm. 183/2003 –NFJ028107–), un debate que se ha convertido en tradicional en el ámbito tributario, centrado en la posibilidad de aplicar el régimen de reducción para rentas irregulares en el caso de rendimientos derivados de la actividad económica llevada a cabo por parte de una persona física y, por ende, sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La primera de las sentencias, de 19 de marzo (rec. núm. 2070/2017 –NFJ069868–), siendo ponente don Francisco José Navarro Sanchís, deriva de la casación interpuesta por un contribuyente que, ejerciendo la actividad profesional de la abogacía por el método de estimación directa simplificada, autoimpugnó su propia declaración de IRPF del ejercicio 2009 al considerar que una suma de 342.199 euros de sus ingresos profesionales se habían generado durante un periodo superior a dos años por el asesoramiento y asistencia a una compañía mercantil, por lo que según su opinión resultaba procedente aplicarle a esa cifra la reducción del 40 % prevista en el artículo 32.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, solicitando así la devolución de lo indebidamente ingresado inicialmente por dicho tributo.

La Administración tributaria desestimó la solicitud, al considerar que los honorarios percibidos no podían beneficiarse de la referida reducción, en aplicación del tercer párrafo del precepto alegado por el propio contribuyente. La misma suerte corrió su reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que parece que también utiliza en contra del interesado sus propias afirmaciones, en el sentido de que en los años 2007 y 2011 había percibido otros rendimientos generados en varios años por cuatro de sus facturas, lo que denotaría cierta regularidad en esos ingresos plurianuales. Finalmente, el asunto fue desestimado también por la Sala Quinta del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 27 de marzo de 2017 (rec. núm. 882/2015 –NFJ067011–), con una argumentación que merece la pena transcribir:

«[...] en el ejercicio 2009 únicamente la factura n.º NUM000, relativa al proceso de quiebra número 175/1990 del Juzgado n.º 2 de Lugo, fue girada por servicios desarrollados más de dos años, y que según manifiesta el recurrente, corresponde a un trabajo realizado a lo largo de 19 años. En consecuencia, no procede aplicar la reducción cuestionada, toda vez que lo que pretende con esa previsión el art. 32.1 de la Ley 35/2006 es que rendimientos en principio irregulares tributen como rendimientos re-

gulares (por la razón de que se perciben de forma habitual), pero no que un rendimiento regular en el conjunto de la actividad que se lleva a cabo, se convierta en irregular.

Dado que el conjunto de la actividad que habitualmente desarrolla el recurrente como abogado ha generado rendimientos regulares, no podemos aceptar la reducción interesada por la parte actora, lo que nos ha de llevar a la desestimación del recurso que nos ocupa y confirmar la resolución del TEAR impugnada, así como la liquidación de la que trae causa [...]».

El recurso casacional dio lugar, como resulta procesalmente oportuno, a Auto de fecha 21 de junio de 2017 (NFJ067012) –ponente don Joaquín Huelin Martínez de Velasco–, que admite el interés casacional objetivo al existir un debate jurisprudencial abierto entre diversos órganos judiciales en la materia, siendo la cuestión a dilucidar la siguiente:

«Precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, 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, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos».

La segunda sentencia, por su parte, de 20 de marzo (rec. núm. 2522/2017 –NFJ070317–), de la que es ponente don Joaquín Huelin Martínez de Velasco– trae causa de los ingresos de un abogado –da la sensación de que se trata de la misma persona que interpuso el otro recurso de casación– que aplicó directamente en su autoliquidación de IRPF de 2007 la reducción por irregularidad por 4 de sus facturas, de un total de 48 emitidas en el ejercicio, que consideró que tenían un periodo de generación superior a dos años. Como se ha dicho, los términos de esta segunda sentencia, que crea jurisprudencia en el sentido del Código Civil, son prácticamente idénticos a los de la anterior.

Antes de entrar en el fondo de la cuestión, debe indicarse que existe un tercer caso similar que ha sido resuelto en casación recientemente por parte del TS, en Sentencia de 16 de abril de 2018, con origen en otra sentencia del TSJ de Madrid relacionada con rendimientos de la actividad económica de carácter irregular. Se trata de un Auto de 17 de mayo de 2017, recurso número 255/2016, del que es ponente don Manuel Vicente Garzón Herrero. El recurso fue preparado en este caso por la Abogacía del Estado tras Sentencia del citado TSJ de fecha 29 de septiembre de 2016, cuya Sección Quinta aplica la doctrina del TS en la materia en favor del contribuyente, si bien parece que lo hace a regañadientes. La cuestión a dirimir en tal supuesto, según el acuerdo 2.º del auto, fue «precisar cuándo los rendimientos netos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años, así como los rendimientos calificados reglamentariamente

como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo quedan excluidos de la reducción contemplada en el artículo 32.1 LIRPF, párrafo primero, por proceder de una actividad que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos»¹.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES EN EL IRPF

Aceptaremos dialécticamente dos premisas harto discutibles: la primera, que el sistema tributario español pueda llegar a ser, ciertamente, algo parecido a lo que etimológicamente se pueda considerarse como un sistema, esto es, un conjunto de reglas o principios sobre una materia *racionalmente* enlazados entre sí²; la segunda, que ese pretendido sistema tributario cumpla o, simplemente, busque cumplir con el principio de progresividad plasmado en la Carta Magna y, por lo tanto, constitucionalmente protegido.

Planteado así el debate, es lo cierto que el IRPF sería la joya del sistema tributario español, en el bien entendido de que, gracias a dicho tributo y a su capacidad recaudatoria, se cumpliría con la pretendida progresividad del sistema.

Para cumplir con dicho objetivo, y partiendo de que la configuración de un tributo de forma periódica parte de la ficción de la existencia de periodos impositivos de tributación, el IRPF ha utilizado a lo largo de su historia diversas técnicas para minorar la tributación de aquellas rentas cuyo periodo de generación fuera superior al propio periodo de su obtención.

Así, alguna tipología de rentas –señaladamente, las de capital mobiliario con un componente rentista, como puedan ser las del apdo. 3 del actual art. 25 LIRPF– todavía mantienen un sistema de coeficientes en virtud del cual, por cada año de generación o de edad del perceptor, la tributación del rendimiento se minoraba de forma escalada. Ese mismo mecanismo, sumamente lógico y más cumplidor con la capacidad económica que el actual, es el que guiaba el sistema de tributación de los incrementos de patrimonio –las actuales ganancias y pérdidas de patrimonio– en los primeros pasos democráticos del tributo del que venimos hablando.

En la normativa actual, tributaria de la reforma del impuesto llevada a cabo por Ley 40/1998, la forma de amortiguar la tributación de las rentas irregulares, o plurianuales, se transforma. Así, dejando a un lado los vaivenes a que se ha sometido el periodo de tiempo necesario para insertar

¹ Por unidad de doctrina, esta resolución se remite a las dos anteriores que sirven de base al presente comentario, dando lugar a la desestimación del recurso planteado por la Abogacía del Estado.

² Adoptando la definición prevista en la primera acepción del término, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

una ganancia o pérdida patrimonial en la base del ahorro o mandarla a la tarifa general, con su inevitable incompatibilidad, la tributación de los rendimientos –del trabajo, de la actividad económica, del capital mobiliario e inmobiliario– ha introducido una reducción para aquellos cuyo periodo de generación fuera superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

La distinción entre los dos conceptos creados por el legislador es clara: será rendimiento notoriamente irregular en el tiempo únicamente aquel que esté previsto como tal, expresamente, en un precepto reglamentario que incluye por tanto una lista cerrada de rentas beneficiadas de la reducción³; será, en cambio, rendimiento con periodo de generación superior a dos años todo aquel que no se obtuviera de forma periódica o recurrente y del que pudiera acreditarse que se cumple ese lapso de tiempo entre el momento inicial de su generación y la obtención definitiva, actuando aquí como una lista abierta cuya prueba recaerá en buena lógica en el contribuyente que pretenda su aplicación.

En uno y otro caso, la reducción para rentas irregulares ha sido, históricamente, de un 30 o de un 40% del rendimiento neto, sin tener en cuenta a efectos de su cálculo el número de años de generación o de permanencia en el patrimonio del contribuyente, lo que como subraya Gorospe Oviedo (2008) es una muestra de que el sistema «puede calificarse de tosco e inequitativo, al tratar de forma idéntica situaciones distintas, pues se aplica el mismo porcentaje con independencia del periodo de generación, y requerir que transcurran dos años cuando el periodo impositivo es de un año, y la progresividad se incrementa a partir de entonces».

Posiciones populistas en el caso concreto de las *stock options*⁴, necesidades recaudatorias y evitar prácticas moralmente reprobables de directivos de la banca en la reciente crisis han venido a restringir, con el paso de los años, los aspectos cuantitativo y objetivo de esta reducción, especialmente en el ámbito de los rendimientos del trabajo⁵, lo que ha puesto de manifiesto en mayor medida si cabe las imperfecciones de este sistema creado para minorar la tributación por

³ Así, el actual Reglamento del IRPF –RD 439/2007, de 30 de marzo– estipula una *numerus clausus* de rendimientos notoriamente irregulares del trabajo en su artículo 12, del capital mobiliario en su artículo 21, del capital inmobiliario en su artículo 15 y de la actividad económica en su artículo 25.

⁴ Cfr. *Las stock options en España*. Editorial Deusto.

⁵ Ejemplo de ello es el actual redactado de los párrafos 4.º, 5.º y 6.º del artículo 18.2 de la LIRPF, que regula las reducciones en el ámbito de los rendimientos del trabajo y que aquí se transcriben: «La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros. Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero». Debe indicarse que la primera de las limitaciones, absoluta, relativa a que la reducción no podrá superar los 300.000 euros anuales, también resulta aplicable para el resto de rendimientos irregulares del capital o de la actividad económica.

tarifa de rentas irregulares, pues sin duda ha dejado en condición peor a las rentas irregulares del trabajo con respecto al resto de rendimientos plurianuales.

Pero, al margen de su errónea configuración legislativa y del choque con el principio de capacidad económica que pueda suponer el régimen previsto para minorar la tributación de las rentas irregulares, también este concepto ha sido la base de una de esas batallas entre los tribunales de justicia y la Administración –y, por extensión, aunque no debiera aplicarse este automatismo, entre aquellos y el Poder Legislativo– en la que podrá comprobarse en las líneas que siguen que el cabeza de turco ha sido el sufrido contribuyente.

2.2. IDAS Y VUELTAS DEL DEBATE ACERCA DE LA IRREGULARIDAD DE LAS RENTAS DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La redacción inicial del precepto que regula la aplicación de la reducción para rendimientos irregulares de la actividad económica –actual art. 32.1 LIRPF– señalaba, sencillamente y como sigue ocurriendo con el resto de rendimientos que pueden aplicar esta reducción, que «los rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único periodo impositivo».

De ahí se colige, en primer lugar, que será necesario acreditar, por parte del contribuyente, que han de haber transcurrido más de dos años desde el comienzo de la actividad que ha dado lugar al ingreso hasta su conclusión, para poder aplicar la reducción. Esa prueba recae, en todo caso, en manos del contribuyente que pretenda beneficiarse de la reducción.

En segundo extremo, también será carga del contribuyente determinar los concretos gastos del total de su explotación económica que se refieren a esa concreta actividad de carácter irregular, pues la reducción *forfaitaria* de la que venimos hablando se aplica sobre el rendimiento neto, no bruto. Será necesaria, por consiguiente, una suerte de contabilidad analítica de la que se pueda acreditar la renta neta plurianual, pero no por ello podemos mostrarnos de acuerdo con Alonso Alonso (2017), para quien por este mero hecho «no va a resultar fácil determinar cuándo los rendimientos de una actividad económica tienen un periodo de generación superior a dos años, con derecho, por lo tanto, a ser objeto de reducción por irregularidad».

En tercer extremo, y aunque esto sea debatible en el orden constitucional, el periodo de generación de la renta ha de ser como mínimo de dos años y un día, desde el comienzo de la actividad que da lugar a la pretendida reducción hasta su conclusión. Cabría plantearse, conceptualmente y aunque este no sea el lugar oportuno para tratarlo ampliamente, la anómala progresividad que afecta, por tanto, a las rentas generadas en más de un año pero menos de dos, pues quedan en un limbo difícilmente compatible con el principio constitucional de capacidad económica.

Con estas premisas iniciales del régimen de minoración de la progresividad de rentas irregulares, se plantearon diversas situaciones en las que se discutía acerca de si resultaba o no apli-

cable la reducción. Básicamente, el debate se centró en aquellas explotaciones económicas que, *in natura*, se nutrían de rentas plurianuales –*v. gr.*, la actividad forestal o ciertas explotaciones agrarias, así como las tareas profesionales de determinados abogados, economistas, administradores concursales, ingenieros, arquitectos, odontólogos, etc.⁶–.

En este ámbito, la doctrina tradicional de la Dirección General de Tributos (DGT) partía de la premisa de que «la existencia de un periodo de generación superior a dos años solo es predicable de aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad económica ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir, que sea consustancial a la actividad el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción, de tal suerte que la obtención del rendimiento se concentra en un periodo impositivo determinado que representa el final del ciclo productivo o periodo de generación⁷».

En otras palabras, según el criterio del órgano directivo de la Administración tributaria, solo cabría aplicar una reducción por irregularidad en el seno de una explotación económica cuando esta, por su propia naturaleza, tenga ciclos de producción no recurrentes ni periódicos. Veremos que este criterio está en los antípodas del análisis hermenéutico que realiza el TS en las dos sentencias que aquí se comentan⁸, pues en su análisis el Alto Tribunal parte de la base de que lo relevante es la existencia de concretos rendimientos irregulares, fuesen o no recurrentes los ciclos económicos de las rentas de la actividad económica concreta de que se trate.

Dentro de esta discusión podríamos abstraer otra aún más específica, como era la de aquellas explotaciones económicas –sobre todo, en el ámbito profesional que se ha señalado antes– en las que el contribuyente obtiene habitualmente rendimientos regulares pero, puntualmente, percibe alguna renta concreta con un periodo superior a dos años –nos referimos, por ejemplo, a aquel abogado fiscalista que, puntualmente, emite una factura por un asunto concreto contencioso o el economista que ejerce en diversos ámbitos de la consultoría empresarial emitiendo facturas recurrentemente pero, de forma puntual, actúa como administrador concursal y, por tal tarea, percibe una concreta retribución plurianual.

La DGT vino a acotar los términos de aplicación de la reducción, mediante una doctrina reiterada que, al socaire de conciliar los principios de capacidad económica y progresividad, conside-

⁶ Los derechos de autor se han considerado, a mi modo de ver correctamente, como parte del flujo corriente de ingresos y gastos de la actividad económica de sus beneficiarios, por lo que no cabría hablar en ningún caso de renta irregular, a pesar de que en algún concreto periodo impositivo no se perciba retribución alguna por tal concepto. En este sentido, *vide* STSJ de Andalucía de 12 de noviembre de 2009, recurso número 874/2008 (NFJ038942).

⁷ *Vide, v. gr.*, Consultas de la DGT números 464/2000, de 7 de marzo (NFC010945); 599/2000, de 13 de marzo (NFC011635); 2212/2000, de 4 de diciembre (NFC068267); 200/2001, de 5 de febrero (NFC018011); 741/2002, de 17 de mayo (NFC017989), y 581/2003, de 28 de abril (NFC018008).

⁸ Obvia decir que, al existir dos resoluciones del Alto Tribunal, nos encontramos con jurisprudencia tanto en un sentido estricto –*ex art.* 1.6 Código Civil– como abierto.

raba que el ejercicio de la actividad generadora de la renta debía examinarse «en un sentido global, como comprendida dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos e ingresos, y no atender a la exclusiva y concreta operación generadora del rendimiento, de manera que cuando la actividad es desarrollada por el contribuyente de tal forma que, de manera regular, obtiene rendimientos de estas características, no puede sino concluirse que no deben considerarse como rendimientos con un periodo de generación superior a dos años» –por todas, Consulta V0674/2006, de 7 de abril (NFC022337)⁹–.

La conflictividad llegó al TS tras diversas resoluciones contradictorias de la jurisprudencia menor¹⁰, a través de una Sentencia de 15 de julio de 2004, en la que se planteaba el debate acerca de la irregularidad de las rentas de un arquitecto, correspondientes a honorarios percibidos en el año 1992, de una sola vez, causados por la dirección de obra que había venido prestando para unos concretos trabajos a un cliente, llevados a cabo entre los años 1989 y 1992.

El Alto Tribunal razonó que, en el caso, «si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un periodo superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad» mediante la aplicación de la tan citada reducción por irregularidad.

Este mismo criterio fue aplicado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 1 de junio de 2006 (rec. núm. 214/2003 –NFJ022828–) y por el TSJ de Cataluña en Sentencia de 20 de oc-

⁹ Idéntico párrafo encontramos en las Consultas números 511/2003, de 9 de abril (NFC017648), y 581/2003, de 28 de abril (NFC018008).

¹⁰ El TSJ de Madrid adopta inicialmente la posición de que, cuando se trate de honorarios por «actuaciones aisladas, aunque puedan producirse en distintos años, no suponen una dedicación superior al año» –Sentencia de 4 de diciembre de 2003 (rec. núm. 515/2001, NFJ040223)–; no obstante, la doctrina del TSJ es muy rica en matices, dando origen tanto a la casación del año 2004 como a las actuales de 2018. Así, fue una sentencia de este órgano jurisdiccional regional, que denegó la aplicación de la reducción, la que casó el TS inicialmente. Con posterioridad, cambia su criterio de forma un tanto obligada, en Sentencias de 6 de noviembre de 2008 y de 29 de septiembre de 2016. No obstante, en una nueva vuelta de tuerca a su doctrina, es el propio TSJ de Madrid en Sentencia de 27 de marzo de 2017 el que desestima la aplicación de la reducción por irregularidad nuevamente, volviendo a hacerlo en una Sentencia de 14 de diciembre de 2017 –rec. núm. 229/2016 (NFJ069986)–. Por su parte, el TSJ de Andalucía fundamenta la denegación de la reducción en que la profesión de abogado «se trata de una profesión de la que se supone que se vive (*sic*), no puede confundirse el ciclo de producción con el de duración de los pleitos, puesto que ni puede depender el ciclo de la presentación de la minuta ya que, en tal caso quedaría en poder del contribuyente decidir el carácter regular o irregular de la renta» –Sentencia de 14 de enero de 2003–; el TSJ de Castilla-La Mancha considera que «el letrado pudo ir cobrando dentro de cada uno de (los ejercicios) los trabajos realizados, lo cual se opone al concepto mismo de renta irregular» –Sentencia de 21 de julio de 2003 (rec. núm. 715/1999, NFJ040227)–. Por su parte, el TSJ de Murcia fundamenta sus decisiones en la prueba y, así, deniega la aplicación de la reducción cuando la considera insuficiente –Sentencia de 9 de julio de 2010 (rec. núm. 85/2006, NFJ040218)–, pero no tiene impedimento alguno en aceptar la consideración de renta irregular por los honorarios de un abogado percibidos por sus trabajos como síndico de una quiebra, considerando relevante el gran porcentaje de sus rendimientos que suponían las facturas relativas a esos trabajos –un 77,21 % del total de ingresos del año–, «lo que supone que el contribuyente dedicó la mayor parte de su tiempo a la quiebra, cuya complejidad y envergadura no deja lugar a duda alguna» –Sentencia de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 159/2009, NFJ057436)–.

tubre de 2005 (rec. núm. 941/2001 –NFJ023536–), y ulteriormente reiterado por el TS en otra decisión de 1 de febrero de 2008 (rec. núm. 183/2003 –NFJ028107–), que resolvía en este caso una casación para unificación de doctrina, relativa a un abogado que había realizado diversas actuaciones en procedimientos concursales que reunían las características de una renta irregular¹¹.

En el ínterin, como lamentablemente viene sucediendo en el ámbito tributario, el legislador aprovechó la redacción de un nuevo texto íntegro de la LIRPF –la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, concretamente–, para introducir una limitación en la reducción por irregularidad en los rendimientos de la actividad económica que ladeara la doctrina jurisprudencial, incluyendo un tercer párrafo en la redacción del precepto que regula la reducción por irregularidad con un aserto de difícil comprensión para aquel lector que desconozca el previo debate jurisprudencial: «No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos».

La restricción a la reducción por irregularidad estatuida por la modificación normativa señalada resultaba criticable desde diversos puntos de vista.

En primer lugar, la técnica legislativa de socavar lo que dicen los tribunales mediante cambios normativos redactados por la propia DGT merece toda desaprobación posible desde el punto de vista de lo que debería suponer un sano y transparente proceso legislativo y una real separación de poderes.

En segundo lugar, también desde una perspectiva académica, el precepto tiene una redacción muy defectuosa¹², impropia de lo que debería decirse en una norma con rango de ley ordinaria procedente del Congreso de los Diputados. Compartimos la opinión de Gorospe Oviedo (2008) en todos sus extremos, en el sentido de que se trata de un precepto «confuso y atentatorio a la seguridad jurídica y certeza del derecho. Una interpretación amplia permitiría no aplicar nunca la reducción» –así se lo vengo transmitiendo yo a mis alumnos de la Universidad desde su introducción, por cierto–.

¹¹ Resultan muy explícitas las palabras que el entonces ponente de la Audiencia Nacional, don Francisco José Navarro Sanchís, utilizó en la SAN de 1 de junio de 2006 (rec. núm. 214/2003 –NFJ022828–) acerca de la interpretación *pro domo sua* que venía efectuando la Administración del Estado de los términos de la previa sentencia del TS: «Obviamente, frente a este criterio jurisprudencial no pueden prevalecer, en este punto, los argumentos vertidos por el TEAC, verdaderamente correctores, en perjuicio del contribuyente, del concepto de rendimiento irregular que se establece en el artículo 59.1 b) de la Ley 18/1991, pues lo que se viene a decir, en abierta contradicción con la realidad, es que los rendimientos no se han obtenido "de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, su ciclo de producción sea superior a un año", siendo así que si se abona de una sola vez la remuneración correspondiente a una actividad de duración plurianual se está en el caso previsto en el mencionado precepto».

¹² Semejante a lo que sería un contrato escrito por los hermanos Marx o a una de tantas resoluciones a los que nos tiene acostumbrado el Parlamento de Cataluña últimamente, con un redactado voluntariamente inteligible para ladear las obligaciones que impone la Constitución.

En tercer lugar, como ya se ha dicho, el cambio empeora más la brecha de inequidad en los supuestos afectados, al conllevar un exceso de gravamen para las rentas sobre las que no opera la reducción que puede quebrantar el principio de capacidad económica, pues a pesar de que el contribuyente pruebe su periodo de generación plurianual, no tendrá derecho a minoración alguna de la tarifa del año del devengo de la renta.

En cuarto lugar, e intentando interpretar el párrafo en un sentido que continuara permitiendo aplicar la reducción, lo cierto es que parece que deja fuera de su órbita no solo a aquellas explotaciones económicas que, por naturaleza, generan rentas plurianuales –v. gr. las actividades forestales–, sino también a aquellas rentas que procedan «de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos». Esto es, lo que se excluiría sería la actividad susceptible de generar rendimientos irregulares con carácter constante –v. gr., la abogacía, la ingeniería, genéricamente consideradas–, y no la concreta actividad de un profesional que se dedique en su integridad a obtener rentas que por su naturaleza son irregulares. Esto es, la exclusión opera sobre un sector económico y no sobre la situación concreta de un contribuyente determinado.

En definitiva, de una interpretación literal pareciera que la exclusión de la reducción se refiere al tipo de actividad económica, y no al caso concreto del empresario o profesional que la ejerce, tomando así el criterio que venía aplicando –y parece que quería continuar esa senda– tradicionalmente la DGT en casos como la abogacía –Consultas V1930/2014, 16 de julio (NFC051898), y V0595/2010, 26 de marzo (NFC037718)–, pues «se trata de una actividad que de forma regular o habitual da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la defensa jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo más allá de dos años», la administración concursal –Consulta V2175/2008, de 19 de noviembre (NFC032140)–, la arquitectura –Consulta V0008/2000, de 9 de febrero (NFC010586)–, la promoción inmobiliaria incluso ejercida esporádicamente –Consulta V0591/2010, de 26 de marzo (NFC037711)– o la agencia –V0076/2005, de 26 de enero (NFC020254), y V2508/2010, de 22 de noviembre (NFC039687)–. Este es el criterio, por demás, adoptado por *Memento Práctico IRPF 2015*, que señala que desde 1 de enero de 2007 –fecha de entrada en vigor de la Ley 35/2006–, ya no cabe considerar como irregulares los rendimientos «de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos».

La adopción de esa postura por parte de la Administración, ahora bendecida por un texto con rango de ley, ha dado lugar a nuevas controversias judiciales que han generado nuevamente resoluciones con criterios judiciales dispares, las cuales han derivado en las dos resoluciones casacionales a las que nos referiremos en el apartado siguiente.

Coloquialmente hablando, estaba cantado que el curso de los acontecimientos llevaría a una nueva resolución del Alto Tribunal, pues ya lo pronosticaba la Sentencia antes citada de 1 de febrero de 2008 del propio TS, al advertir que «esta doctrina desvirtúa el criterio de la Administración, confirmado por la sentencia recurrida, y procede mantenerla en relación con el ejercicio inspeccionado, aunque debe recordarse que la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF,

parece obviar la aplicación del criterio sentado por esta Sala al establecer en el último inciso del artículo 32.1 [...]»¹³.

2.3. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 19 Y 20 DE MARZO DE 2018

Dados los términos en los que se plantea la discusión en el auto de admisión de ambos recursos de casación, el TS desglosa de forma muy pedagógica sus conclusiones a lo largo de los fundamentos de derecho de ambas sentencias.

Así, en primer término, sienta la doctrina de que «los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1 párrafo primero de la Ley del IRPF, como generados en un periodo superior a los dos años». Vuelve, de esta manera, a repetir (*ad nauseam*) las conclusiones que ya se extraían de sus dos anteriores sentencias de 2004 y 2008, a las que se remite, eliminando así del debate la peregrina idea de que el tercer párrafo del propio precepto pudiera expulsar directamente a una explotación económica (y no a un contribuyente concreto) del ámbito objetivo de aplicación de la reducción.

Si ello no fuera suficiente, continúa diciendo que a pesar de la conocida adenda normativa introducida por la Ley 35/2006, «no hay razones, pues, para cambiar nuestra doctrina cuando el presupuesto de hecho de la reducción no ha experimentado variación en la legislación que hemos de tener en cuenta para resolver este asunto, sin perjuicio de que hayamos luego de decidir sobre el alcance y términos de la causa legal excluyente de la reducción».

A partir de aquí, las dos sentencias que venimos estudiando entran en el nudo gordiano objeto de la litis, que no es otro que alcanzar el «verdadero sentido y finalidad» del tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF, empezando por determinar si la exclusión de los rendimientos que, aun referidos a periodos de generación superiores a los dos años, «procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos, ha de considerarse la profesión, actividad o sector a que pertenezca el sujeto pasivo –como viene entendiendo la Administración– o, por el contrario, debe estarse a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente».

Como bien indica Gandarias Cebrián (2018), aquí «comienzan las incisiones del escabelo manejado por el TS», pues este considera imprescindible, a estos efectos, atender a la «singular situación personal del contribuyente sometido a regularización, a la índole concreta de su actividad (defensa en juicio, asesoramiento, consulta, arbitraje, asistencia a órganos de administración

¹³ La cursiva del matiz, por el cual el TS parece dejar constancia de que le ve las orejas al lobo (tributario), es nuestra.

mercantil, etc.) y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, con respecto a los cuales se pueda precisar cuáles son los regular o habitualmente obtenidos».

Todo ello lo afirma el TS tras dejar sentado que la redacción del párrafo en cuestión resulta «confusa, incluso gramaticalmente», permitiendo «sugerir que los ingresos los obtiene la actividad y no la persona natural que los genera y percibe», si bien cierra esa exégesis —que Borstein considera una sinécdoque, al confundir el todo con una de las partes— que le servía de soporte a la Administración con varios argumentos inapelables: primero, «el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha de estarse a las características de su concreto ejercicio profesional, a la específica actividad en que se concreta y las notas distintivas de los rendimientos que obtiene y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades»; segundo, «porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras», considerando aventurado el criterio adoptado en este sentido por el TEAR de Madrid.

Así las cosas, se dictamina que la interpretación de la excepción del tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF «ha de hacerse por referencia a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, único en quien se manifiestan las notas de regularidad o habitualidad, no atendiendo a lo que, real o supuestamente, sean las características del sector o profesión».

A mayor abundamiento, diremos que esta es la interpretación más acorde con el principio constitucional de capacidad económica, pues no en vano la exclusión de un sector económico, ontológicamente, de un mecanismo de adecuación a la equidad fiscal —no otra cosa es la reducción para rentas irregulares, como se ha dicho antes—, determinaría situaciones injustas. Un exceso de gravamen en un supuesto de hecho concreto vulneraría, como manifiesta Gorospe Oviedo (2008), «la capacidad económica, como observó la STC número 46/2000, declarando inconstitucional la aplicación por la Ley 44/1978 de un tipo del 8 por ciento a la renta irregular si el tipo medio efectivo de gravamen de la renta regular era cero».

El tercer elemento sobre el que desarrolla su doctrina el TS consiste en establecer «para la configuración de la causa legal de la reducción y la operatividad de su excepción o exclusión, sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar esta última, una vez verificado que concurre [...] el presupuesto de hecho determinante de la reducción —que los rendimientos han sido generados a lo largo de un periodo superior a dos años— que se pretende enervar por la Administración tributaria».

Para el Alto Tribunal, tal circunstancia resulta una obviedad, pues tal carga solo puede incumbir «a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de la falta de prueba». A estos efectos, debemos remitirnos al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT), que no se libra de la crítica del TS pues habla de probar «derechos» cuando la Administración no goza de derechos sino de «potestades», pues este precepto «distribuye la carga de la prueba entre ambas partes de la relación tributaria, lo que trasladado al caso presente significa

que el contribuyente debe probar que los rendimientos» son irregulares, mientras que recaerá en la Administración el peso de demostrar «que pese a ello concurren razones para excluir el derecho a la reducción, fundadas en la habitualidad o regularidad de los ingresos de esa clase».

Un último punto controvertido es la forma de evaluar cuándo la percepción de rendimientos generados en más de dos años puede considerarse como periódica, a tenor de la recurrencia en la aplicación de la reducción. En otras palabras, en qué momento el hecho de aplicar la reducción para rendimientos irregulares para concretos trabajos en varios ejercicios económicos puede llevar a considerar que la renta es periódica o recurrente. En el caso de autos, el mismo recurrente había obtenido rendimientos irregulares, por determinados trabajos con un periodo de generación superior a dos años, durante los años 2007, 2009 y 2011, lo que fue visto por la sentencia de instancia y la Administración como una prueba irrefutable de la naturaleza habitual de esos pretendidos rendimientos irregulares, por su repetición en un lapso de tiempo corto.

Aquí el TS no puede sentar doctrina¹⁴, puesto que se trata de una cuestión probatoria del caso concreto en la que no interactúa su labor nomofiláctica, si bien deja sentado que «si se amplía el espectro tomando en cuenta un lapso temporal más amplio, lo que no resulta admisible es seleccionar arbitrariamente un periodo de tiempo que, predeterminadamente, vaya a arrojar el resultado apetecido o buscado, tal como ha realizado el TEAR de Madrid con el beneplácito de la Sala sentenciadora, pues no solo se eligen rendimientos de tres periodos alternos, prescindiendo de los intermedios, sino que uno de ellos, el de 2011, es posterior al ejercicio examinado y, por ello, completamente superfluo e inservible para analizar la naturaleza y características de los rendimientos que se percibieron en 2009».

Los duros reproches que conllevan los términos con los que el ponente entra en el debate del caso concreto van dirigidos a una lamentable praxis en la actuación de la Administración que, tomando palabras de Gandarias Cebrián (2018), desafía, «en no pocas ocasiones, pilares maestros del ejercicio de las potestades fiduciarias que la Administración puede desplegar (empezando por los artículos 9.1 y 103.1 CE)».

Para culminar la resolución, el Alto Tribunal efectúa una precisión general que servirá, sin duda, de canon interpretativo a los tribunales de justicia en futuros debates sobre esta norma, y que debería servir a la Administración en sus tareas inquisitivas futuras, aunque no forme parte del contenido interpretativo de la resolución: «la regla es la reducción de los rendimientos y la excepción es su eliminación por razón de habitualidad o regularidad. Como tal excepción ha de ser tratada, lo que significa que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación».

¹⁴ Tan es así que, tanto las cuestiones tratadas en este punto como en el siguiente, no forman parte del contenido interpretativo *stricto sensu* de la sentencia, de acuerdo con su fundamento de derecho cuarto.

De este modo, únicamente debe acudir al tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF cuando «lo habitual o lo regular es la percepción de tales ingresos cuyos periodos de generación superen el umbral temporal legalmente previsto, en tal caso la reducción sería un privilegio irritante e injustificable, pues en nada se diferenciarían aquellos de los obtenidos de forma regular».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Las SSTs que acaban de comentarse ¿son una espita lo suficientemente amplia como para cerrar un debate que en nada ayuda a la inseguridad jurídica en la que vivimos instalados los pasajeros de la embarcación tributaria?

El Alto Tribunal ha sentado un criterio interpretativo muy preciso, tanto para los profesionales del sector en concreto que era *causa decidendi* –la abogacía– como para cualquier empresario o profesional que obtenga rentas con un periodo de generación superior a dos años.

En primer lugar, y en contra del criterio de la Administración, queda claro que para determinar la irregularidad de un rendimiento de la actividad económica deberá estarse al caso concreto, y no a la explotación económica abstractamente considerada.

En segundo lugar, recae en el contribuyente la carga de probar que se cumple la regla, esto es, que el rendimiento sobre el que pretende aplicar la reducción por irregularidad, se hubiera generado en más de dos años. A partir de ahí, incumbe exclusivamente a la Administración la carga de probar, en su caso, que el supuesto de hecho se subsume en la excepción a dicha regla general por la recurrencia o periodicidad en la obtención de esos rendimientos irregulares, sin que a tal efecto se pueda seleccionar arbitrariamente el *onus probandi* que más acorde resulte a los fines recaudatorios.

Sentado lo anterior, lo cierto es que a pesar de que se avanza hacia una aplicación práctica unívoca del precepto objeto de debate –art. 32.1 LIRPF–, sigue estando en manos de la discrecionalidad administrativa el determinar hasta qué punto existe recurrencia o periodicidad en esos rendimientos irregulares. Parece claro que el hecho de que un profesional obtenga concretas rentas por trabajos irregulares en ejercicios sucesivos no impide la aplicación de la reducción, pero no sabemos dónde queda el límite: ¿es posible aplicar la reducción en cada ejercicio por un trabajo generado en más de dos años?, ¿y aplicarla en un mismo ejercicio por varios trabajos generados en más de dos años? La línea roja en esos casos es de un perfil muy tenue.

La promoción inmobiliaria sería el paradigma de las cuestiones no cerradas por la sentencia, o que incluso pueden haber quedado en una situación más insegura tras esta. Si un contribuyente realiza, puntualmente, una actividad económica de promoción inmobiliaria por la que obtendrá rendimientos que, sin duda, cumplen los requisitos del primer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF, ¿su renta será irregular? Pareciera que sí, pero ¿no estamos entonces ante un privilegio irritante e injustificable? ¿Y si obtiene rendimientos no periódicos ni recurrentes de promo-

ciones que se suceden en el tiempo? A mi modo de ver, en estos supuestos deberíamos atender a los asertos de la sentencia del TS antes transcritos que se refieren a las explotaciones económicas que, por su propia naturaleza, generan rentas irregulares, de forma y manera que en ningún caso la promoción inmobiliaria o la explotación forestal darían lugar a la reducción por irregularidad, pues son sectores económicos en los que lo regular es obtener rentas irregulares¹⁵.

Otra cuestión que queda en el limbo es la forma en que debe calcularse la reducción. Lo razonable sería calcularla sobre el neto como indica el literal del precepto, no sobre el bruto del rendimiento irregular, de modo que al ingreso de la factura correspondiente se restaran los gastos directa e indirectamente afectos a esos concretos trabajos, para aplicar sobre la cifra resultante la reducción del 30%. Este cálculo aritmético debiera conllevar –parece que en los supuestos debatidos en ambas sentencias la reducción se aplicó directamente sobre el bruto– la presentación de declaraciones de IRPF complementarias de aquellos periodos impositivos en que se hubieran incluido gastos que, ahora, se aplican como base de la reducción por irregularidad, lo que por otra parte debiera obligar también al contribuyente a llevar una suerte de contabilidad analítica para justificar la corrección de la base de la reducción tenida en cuenta.

Un último punto pendiente, de gran interés, sería la derivada que pueda tener esta reducción en el ámbito de las relaciones de las sociedades profesionales con sus socios profesionales. En efecto, de la misma manera que la Administración utiliza la recalificación de rentas y la teoría de la simulación, *ex* artículos 13 y 16 de la LGT, para imputar las rentas societarias al socio profesional cuando considera que no existen medios materiales y humanos en la sociedad, considerada como mera pantalla, también la Inspección estaría obligada a aplicar de oficio la reducción por irregularidad en las rentas profesionales imputadas por tales motivos al socio profesional que cumpliera los requisitos expuestos.

Mutatis mutandis, a esa misma conclusión debería llegarse si el mecanismo regularizador que utilizara la Administración, muy habitual desde que se publicara la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (R. G. 8483/2015 –NFJ062096–), fuera la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas entre socio profesional y sociedad, imputando a aquel las rentas de esta por el carácter personalísimo de la contribución al beneficio empresarial del socio.

En ambos supuestos, el actuario que procediera a la regularización de las rentas del socio profesional, imputando los ingresos y gastos de la sociedad vinculada, debería también efectuar el ejercicio de aplicar de oficio la reducción por irregularidad en los términos marcados por el TS, cuando hubiera rentas irregulares.

¹⁵ Esta conclusión, sin embargo, contraría cierta jurisprudencia menor, como la del TSJ de Galicia –Sentencias núms. 129/2010, de 8 de febrero (NFJ039362), y 624/2010, de 1 de julio (NFJ040292)– respecto a la actividad de promoción de inmuebles y la del TSJ de Canarias con respecto a una deuda derivada de una actividad económica «paradigmáticamente ocasional» –Sentencia núm. 206/2017, de 25 de abril (NFJ068522)–.

Todas estas cuestiones, que van a continuar en manos de la inseguridad, plantean si dado que nos encontramos ante un debate de ida y vuelta –y ya llevamos varios giros de 180 grados– y no siendo descartable otro cambio normativo que convierta la excepción del tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF en regla general para favorecer así los intereses recaudatorios de Hacienda, no hubiera sido deseable que el TS, además de darnos unas pautas interpretativas muy útiles, planteara ante el Tribunal Constitucional que el tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF afrenta los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad, al incluir una excepción que no se prevé en ningún otro precepto de los que regulan los diversos rendimientos irregulares y, *a fortiori*, tener una redacción que puede llevar al absurdo de impedir la aplicación de la regla general, lo que es buena muestra de su carácter inequitativo.

En conclusión, agradeciendo la doctrina sentada por el Alto Tribunal, quizás habría valido la pena atajar el origen del mal porque, si se me permite el uso de la fraseología popular, muerto el perro, se acabó la rabia.

Referencias bibliográficas

- Alonso Alonso, R. (2017). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1). Comentarios y casos prácticos*. (7.ª ed.). Madrid: Ediciones CEF.
- Bornstein, F. (2018). Victoria fiscal de los abogados. *El Mundo*. 14 de abril de 2018.
- Campanón Galiana, L. (2018). *Los abogados ganan la batalla, pero no la guerra: Sobre la regularidad (o no) de los rendimientos irregulares*. Recuperado de <<http://fiscalblog.es/?p=4304>>.
- Chico de la Cámara, P. (2008). *Los rendimientos irregulares de actividades económicas en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- Gandarias Cebrián, L. (2018). Los abogados y la reducción fiscal por la obtención de rendimientos irregulares. *Revista de la Abogacía*. 9 de abril de 2018.
- Gorospé Oviedo, J. I. (2008). Problemas en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en 2007 (Ley 35/2006 y normas complementarias). *Revista Técnica Tributaria*, 80.
- Huesca Boadilla, R. (2018). *La nueva doctrina jurisprudencial en materia tributaria*. Ponencia de 25 de abril de 2018 de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (inédito).
- Pedreira Menéndez, J. (2018). Servicios profesionales y rendimientos irregulares. *Revista Interactiva de Actualidad*, 17.
- Roca Junyent (2002). *Las stock options en España. Análisis jurídico de los aspectos mercantiles, fiscales, retributivos y laborales*. Bilbao: Editorial Deusto.
- Romero Plaza, C. (2015). *Prueba y tributos*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Seijo Pérez, F. J. (Dir. y coord.) (2015). *Memento práctico Francis Lefebvre IRPF 2015*, Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

¿Se aplica la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a «vivienda» en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?

Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, R. G. 5663/2017*

Manuel Lucas Durán

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

EXTRACTO

Se debate en la resolución comentada si la reducción del 60 % sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF en el caso de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda» resulta aplicable a los alquileres de viviendas de temporada y, particularmente, en el supuesto de vivienda vacacional. El TEAC interpreta, como ya lo hiciera antes la Dirección General de Tributos, que la reducción antes referida solo pueda aplicarse en «arrendamientos de vivienda» tal y como se definen en el artículo 2.1 de la LAU, esto es, cuando el inmueble en cuestión tenga por destino primordial «satisfacer la necesidad permanente de vivienda». Ello puede llevar a algunas deficiencias de interpretación en supuestos de arrendamientos de temporada distintos de los vacacionales y, por otro lado, parece resultar en gran medida inconsistente con la doctrina del centro directivo antes referido en el ámbito del IVA.

* El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad titulado «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac Merino Jara; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan Calvo Vérguez; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio Vázquez del Rey Villanueva. Del mismo modo, el trabajo se enmarca en el proyecto de investigación titulado «La fiscalidad de la colaboración social» (DER2015-70960-REDT), cuyo investigador principal es José Pedreira Menéndez. Quisiera agradecer a los profesores Alejandro Blázquez Lidoy y Mercedes Ruiz Garijo sus observaciones y comentarios a una primera versión de este trabajo.

1. SUPUESTO DE HECHO

En el asunto que dio origen a la resolución comentada, las partes (Administración tributaria y contribuyente) se cuestionan si la reducción del 60 % prevista por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), para supuestos de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda» es aplicable al alquiler de temporada y, particularmente, a los arrendamientos de viviendas de uso turístico o vacacional.

Los hechos acontecidos fueron particularmente los siguientes: la Administración tributaria realizó una comprobación limitada a un contribuyente, practicándole liquidación provisional con exclusión de la reducción aplicada del 60 % en los rendimientos del capital inmobiliario derivados de alquiler de temporada e imponiéndole, adicionalmente, una sanción. El contribuyente recurrió la liquidación y la imposición de sanción ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, el cual entendió que el término «vivienda» contenido en el artículo 23.2 de la LIRPF no debía necesariamente interpretarse según lo previsto en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), pues aquella norma no se remite a esta ni tampoco define tal vocablo con mayor concreción, siendo así que a juicio del referido TEAR el beneficio fiscal contemplado en el artículo 23.2 de la LIRPF puede aplicarse a «todo arrendamiento destinado a vivienda, sea o no permanente».

El director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria planteó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y contra la citada resolución del TEAR recurso extraordinario de alzada para la unificación del criterio por entender que el órgano administrativo de instancia había interpretado incorrectamente la norma. En opinión del recurrente, la finalidad del beneficio fiscal, incorporado por la Ley 46/2002, era introducir un incentivo tributario para aumentar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres, siendo así que el legislador no estaba pensando en favorecer la residencia temporal o vacacional, sino únicamente la residencia permanente. De hecho, esta última –como se indicará seguidamente– es la posición sostenida por la Dirección General de Tributos (DGT), así como por algunos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), en contra de lo mantenido por el TEAR de Andalucía y otros tantos TSJ. Se trata, pues, de una cuestión polémica de interpretación de la norma debatida que no ha llevado a una solución unánime y que probablemente deba ser unificada en un futuro por nuestra máxima instancia judicial.

2. DOCTRINA DEL TEAC

El TEAC indica en la resolución comentada que la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF no es aplicable a todo arrendamiento de vivienda sino, únicamente y conforme a lo dispuesto en el artículo 2.1 de la LAU, a los alquileres que tengan por objeto satisfacer la necesidad *permanente* de vivienda.

Así, por un lado, refiriéndose a la interpretación sistemática del artículo 23.2 de la LIRPF, indica el TEAC en el fundamento jurídico tercero de la resolución comentada lo siguiente:

«Según dispone el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, es decir, "según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas". En su apartado 2 el artículo 12 de la LGT añade que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Ciertamente, la LIRPF no define lo que debe entenderse por "arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda" o, simplemente, arrendamiento de vivienda. Tampoco, a tal efecto, remite a ninguna otra norma, como pueda ser la Ley de Arrendamientos Urbanos, como bien señala el TEAR en su resolución.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 58/2003, General Tributaria, las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio respecto a las fuentes del ordenamiento tributario, por lo que no existiendo en el ámbito tributario un concepto jurídico de "arrendamiento de inmueble con destino a vivienda" o simplemente de "arrendamiento de vivienda" habrá que acudir supletoriamente a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU) que constituye el marco normativo que define la naturaleza jurídica de dicha institución.

La LAU en su artículo 2.1 establece que "se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario".

[...]

De los preceptos expuestos de la LAU y de su preámbulo se colige que en comparación con los arrendamientos destinados a vivienda, los celebrados por temporada se destinan a satisfacer una necesidad temporal de vivienda, no permanente, siendo la temporalidad el verdadero criterio diferenciador de ambos tipos de arrendamiento. Así, aunque ambos arrendamientos se destinen a satisfacer una necesidad de vivienda

–necesidad de una edificación habitable–, la diferencia sustancial entre ambos radica en que la causa que los motiva es distinta; en unos será satisfacer una necesidad permanente y, en otros, una necesidad temporal. El criterio relevante para distinguir unos de otros no será, por tanto, el tiempo por el que se pacte el contrato sino la finalidad a la que se destine la edificación habitable –la vivienda–, para uso permanente de vivienda o para uso temporal. Así lo ha señalado, en efecto, la jurisprudencia, indicando reiteradamente que el requisito de la temporalidad o de la permanencia de la ocupación guarda relación no con el plazo de duración simplemente cronológico por el que se pacta la duración del contrato sino con la finalidad a que va encaminado dicho contrato.

[...]

El TEAR parece sugerir que cuando la normativa del IRPF ha querido referirse a la vivienda habitual del contribuyente a la hora de establecer exenciones, deducciones o incentivos fiscales lo ha hecho expresamente, por lo que si el legislador hubiera querido que la reducción del artículo 23.2 se aplicara solo en los supuestos de arrendamiento de la vivienda habitual así lo habría dispuesto [...]. A nuestro juicio este enfoque no es el correcto, porque la discusión aquí planteada no concierne al concepto de "vivienda" sino al de "arrendamiento con destino a vivienda" o simplemente "arrendamiento de vivienda". No se trata, por tanto, de interpretar el término "vivienda" sino el de "arrendamiento de vivienda". Y como se ha señalado más arriba, a falta de este último concepto en el conjunto principal de fuentes del ordenamiento tributario se ha de acudir a las supletorias, constituidas en este caso por la LAU.

[...]

Si el artículo 23.2 de la LIRPF hubiese utilizado la expresión "vivienda habitual" en el sentido que la normativa del IRPF da a ese concepto, la reducción del rendimiento neto para el arrendador estaría condicionada a que el arrendatario residiera al menos tres años en la vivienda, lo cual supondría aplicar la reducción provisionalmente durante ese tiempo. Si antes de dicho plazo el arrendatario dejase de residir en la vivienda el arrendador tendría que regularizar su situación tributaria presentando las oportunas autoliquidaciones complementarias por los ejercicios en los que se aplicó provisionalmente una reducción que ha devenido improcedente. Pues bien, se antoja difícil pensar que estuviera en los planes del legislador la aplicación de un beneficio fiscal por un obligado tributario (el arrendador) cuya efectividad en un determinado ejercicio dependiera del proceder en los sucesivos de otro obligado tributario distinto (el arrendatario). De ahí que, a juicio de este Tribunal Central, el concepto de vivienda al que se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF cuando regula la reducción por "arrendamiento con destino a vivienda" no se identifica estrictamente y en todo caso con el de "vivienda habitual" previsto en la propia LIRPF».

Y, por otro lado, recoge a continuación la resolución comentada en su fundamento jurídico cuarto:

«La conclusión señalada en el fundamento de derecho anterior es resultado de una interpretación sistemática del precepto controvertido. Pero también desde una perspectiva teleológica o finalista de la norma se llega a la misma conclusión.

Así, la reducción por arrendamiento de vivienda fue introducida en nuestro ordenamiento por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, que modificó el artículo 21 de la Ley 40/1998, del IRPF disponiendo que "En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior se reducirá en un 50 por 100".

La exposición de motivos de la Ley 46/2002 señala la finalidad de esta medida al disponer que "En los rendimientos del capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres".

Este Tribunal Central comparte la opinión del director recurrente de que la finalidad última de la reducción, la minoración del precio de los alquileres, es determinante para concluir que el legislador estaba pensando en un arrendamiento de vivienda que cumpla la función de ser la residencia permanente del destinatario, no una residencia temporal o vacacional».

En definitiva, entiende el TEAC en la resolución comentada que la minoración del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para los rendimientos de capital inmobiliario no puede aplicarse en caso de arrendamientos de temporada (incluido en ellos el alquiler vacacional¹).

¹ La normativa de las comunidades autónomas ha diferenciado, por lo general, entre «viviendas de uso turístico» (también denominadas «viviendas turísticas», «viviendas turísticas vacacionales» o «viviendas vacacionales»), por un lado, y «apartamentos turísticos», por otro. El primer concepto se refiere habitualmente a un alquiler esporádico de una vivienda (ya sea esta habitual o no) para fines vacacionales, mientras que el segundo concepto suele referirse a una oferta turística de alojamiento más profesionalizada y permanente que, por lo general, comporta la gestión de más de un inmueble del mismo tipo. Por poner dos ejemplos, téngase en cuenta, por un lado, la Ley andaluza 12/1999, de 15 de diciembre, del Turismo, a cuyo tenor «[s]on apartamentos turísticos los establecimientos destinados a prestar el servicio de alojamiento turístico que estén compuestos por un conjunto de unidades de alojamiento y que sean objeto de comercialización en común por un mismo titular» (art. 38); y, por otro lado, «[s]on viviendas turísticas vacacionales aquellas en las que se presta únicamente el servicio de alojamiento y que son ofertadas al público para su utilización temporal o estacional o son ocupadas ocasionalmente, con fines turísticos, una o más veces a lo largo del año» (art. 43); o bien, en fin, el artículo 1 del Decreto madrileño 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid, en virtud del cual son *apartamentos turísticos* «los inmuebles integrados por unidades de alojamiento complejas, dotadas de instalaciones, equipamiento y servicios en condiciones de ocupación inmediata, destinados de forma habitual al alojamiento turístico ocasional, sin carácter de residencia permanente, mediante precio»; y, por otro lado, *viviendas de uso turístico* «aquellos pisos, apartamentos o casas que, amueblados y equipados en condiciones de uso inmediato, son comercializados y promocionados en canales de oferta turística, para ser cedidos en su totalidad, por su propietario a terceros, con fines de alojamiento turístico y a cambio de un precio».

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE LA INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO «ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA» EN EL ARTÍCULO 23.2 DE LA LIRPF

El artículo 23.2 de la LIRPF indica que, en el supuesto de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda», el rendimiento neto positivo del capital inmobiliario así producido se reducirá en un 60 %, tratándose de un beneficio fiscal importante y cuya interpretación es preciso acometer para la correcta aplicación de la norma.

La exégesis del concepto «vivienda» o de la alocución «arrendamiento con destino a vivienda» ya se había planteado previamente en relación con alquileres de vivienda pagados por empresas para el alojamiento de empleados, con resultados diversos².

En el ámbito del arrendamiento de temporada (ámbito en el que se incluye el alquiler vacacional que ahora nos ocupa), la posición del TEAC en la resolución comentada parece alinearse con la doctrina mantenida por la DGT que es, precisamente, de la cual se apartó el TEAR de Andalucía³. De hecho, no ha sido solo tal centro directivo el que ha mantenido esta posición,

² Así tanto la DGT (en consultas reiteradas) como los TSJ de Andalucía o Canarias han interpretado que el arrendamiento de una vivienda por una sociedad para destinarlo al alojamiento de un empleado no puede beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la LIRPF (SSTSJ de Canarias de 17 de octubre de 2006 [rec. núm. 195/2006 –NFJ070030–], de 18 de octubre de 2006 [rec. núm. 194/2006], o bien SSTSJ de Andalucía/Málaga de 14 de julio de 2014 [rec. núm. 877/2012 –NFJ057592–]; de 20 de octubre de 2014 [rec. núm. 878/2012]). Sin embargo, tanto el TEAC [Resolución de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 5138/2013 –NFJ063583–)] como el TSJ de Madrid (Sentencias de 26 de julio de 2016 [rec. núm. 1343/2014 –NFJ064090–]; de 5 de enero de 2017 [rec. núm. 436/2015]; de 31 de mayo de 2017 [rec. núm. 1127/2015]; o de 7 de junio de 2017 [rec. núm. 1222/2015]) entienden –más cabalmente en mi opinión– justo lo contrario.

³ *Cfr.*, entre otras, contestaciones a Consultas de 9 de diciembre de 2013 (V3549/2013 –NFC049878– y V3554/2013), de 14 de noviembre de 2014 (V3095/2014 –NFC052810–), de 5 de septiembre de 2016 (V3709/2016 –NFC061578– y V3660/2016 –NFC061575–), de 22 de marzo de 2017 (V0731/2017 –NFC064918–), o de 22 de noviembre de 2017 (V3019/2017 –NFC067190–). A pesar de que el TEAR de Andalucía no había seguido la doctrina de la DGT antes referida, ni tenía necesidad de hacerlo. Ello es así porque los tribunales económico-administrativos tienen independencia funcional, tal y como lo ha declarado el TEAC en Resolución de 29 de septiembre de 2011 (R. G. 591/2010 –NFJ044286–), cuyo fundamento jurídico sexto recoge: «Por último, quiere este Tribunal Central pronunciarse acerca de las afirmaciones del director recurrente sobre el valor de las contestaciones de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda a consultas vinculantes y su deber de seguimiento por parte de los Tribunales Económico-Administrativos.

No tiene en cuenta el director recurrente la tradicional separación entre las funciones, y por ende los órganos, de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación, distinción que ya estaba recogida en la Ley 230/1963 General tributaria [...].

Así, el Título III de la citada Ley [58/2003, de 17 de diciembre,] General Tributaria regula "La aplicación de los tributos" y el Título IV se dedica a "La potestad sancionadora", siendo en el Título V donde se regula la función de "Revisión en vía administrativa".

sino también diferentes TSJ como los de Andalucía o Baleares⁴. Sin embargo, es preciso indicar que se trata de una cuestión controvertida pues, de hecho, existen otros órganos judiciales que han sostenido justo la postura contraria, como sería el caso de los TSJ de Cataluña o Galicia⁵.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, según el artículo 89 de la Ley General Tributaria, invocado por el propio recurrente, las contestaciones a las consultas exclusivamente tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, y no para los órganos de revisión entre los que se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar». *Vid.* sobre el particular, entre otros, A. M.^a Juan Lozano (2016).

⁴ *Cfr.* STSJ de Baleares de 20 de octubre de 2010 (rec. núm. 498/2007 –NFJ041204–) a cuyo tenor: «no cabe duda de que el concepto jurídico "arrendamiento de vivienda", en su sentido técnico/jurídico no comprende el arrendamiento de fincas urbanas –viviendas en sentido usual de la palabra– cuyo uso se haya concertado por temporada.

Para el caso que nos ocupa no existe discrepancia alguna respecto a que los contratos de arrendamiento concertados por la recurrente/arrendadora se encuadran en el concepto de arrendamiento de temporada. En los contratos se insertaba la cláusula siguiente: "el inmueble se destinará a vivienda de temporada para uso no permanente, sin que pueda haber cambio de destino". Recordemos que el "arrendamiento de vivienda" para ser conceptualizado como tal conforme a la ley que los regula, ha de "satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario" y repetimos que en los contratos celebrados por la arrendadora se excluía expresamente este carácter permanente.

La prueba practicada tendente a demostrar que algunos de tales contratos se prolongaron posteriormente respecto al plazo inicialmente fijado (6 meses o 12 meses, según los casos), no altera lo anterior por cuanto la naturaleza del contrato había quedado prefijada por medio de aquella cláusula que impedía cambio de destino». Del mismo modo, la STSJ de Andalucía/Granada de 15 de febrero de 2016 (rec. núm. 1253/2010 –NFJ063293–) ha seguido una posición similar al indicar: «entiende la Sala, que el concepto "arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda" que utiliza la Ley del IRPF, en su sentido técnico/jurídico no comprende el arrendamiento de fincas urbanas –viviendas en sentido usual de la palabra– cuyo uso se haya concertado por temporada.

Partiendo de tal premisa, no cabe duda alguna de que los contratos de arrendamiento concertados por la recurrente sobre la vivienda de su propiedad a diferentes estudiantes, durante el ejercicio 2005, deben encuadrarse en el concepto de arrendamiento de temporada, pues se concertaron para un periodo de nueve meses sin posibilidad de prórroga, de tal manera que al finalizar el plazo de duración previsto en los contratos, es decir la temporada pactada, la vivienda debía abandonarse por los arrendatarios. Recordemos, una vez más, que el "arrendamiento de vivienda" para ser conceptualizado como tal conforme a la ley que los regula, ha de "satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario" y repetimos que en los contratos celebrados por la arrendadora se excluía expresamente este carácter permanente».

⁵ *Cfr.* STSJ de Cataluña de 21 de febrero de 2014 (rec. núm. 744/2011 –NFJ070029–), a cuyo tenor: «Sostiene el Abogado del Estado, que pese a la interpretación literal del precepto ha de prevalecer una interpretación teleológica. Sin embargo, no puede compartirse que una interpretación finalista de la norma conduzca a lo pretendido. La reducción del rendimiento neto del capital inmobiliario en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda fue introducida en la Ley 40/1998 por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, cuya exposición de motivos expresa: "En los rendimientos del capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres". Queda claro que la voluntad del legislador era la de disminuir el precio de la vivienda de alquiler intentando aumentar el parque de viviendas de alquiler, a base de incentivar a los propietarios de inmuebles a ofertarlas para ese destino, en lugar de mantenerlas vacías (para especular con ellas) o de arrendarlas para otros usos (oficinas, etc.) generalmente más lucrativos. En supuestos como el presente, en que en el propio contrato de arrendamiento se pacta el destino exclusivo del inmueble a vivienda de D. Luis Francisco, con exclusión de otros usos, previéndose que el incumplimiento

En mi opinión, resulta razonable la interpretación sistemática y, sobre todo, finalista realizada por el TEAC en la resolución comentada, a tenor de la cual se entiende erróneo aplicar en tales casos la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF en el caso de rendimientos del capital inmobiliario, *aunque únicamente en lo que respecta a los alquileres turísticos o vacacionales*.

Ello es así porque la fijación de un beneficio tributario debe encontrarse justificada por una razón imperiosa de orden fiscal (*v. gr.* mejor cumplimiento del principio de capacidad económica) o extrafiscal (cumplimiento de otros fines considerados protegibles por la Constitución, siempre y cuando se respete el principio de proporcionalidad como canon de constitucionalidad)⁶. Habida cuenta de que la percepción de rendimientos del capital inmobiliario provenientes del alquiler de viviendas no supone una menor capacidad económica si se comparan con los derivados de otros inmuebles (o de otros tipos de rentas del IRPF), debe concluirse que el motivo de una tributación más favorable en el caso del arrendamiento de inmuebles con destino a vivienda ha de tener una naturaleza extrafiscal. Y esta justificación no puede ser otra que el «derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada» recogido en el artículo 47 de nuestra Carta Magna, y ello relacionado con el derecho a la intimidad o a la privacidad⁷. En otras palabras, los poderes públicos deben promover el acceso de los ciudadanos a un lugar donde puedan desarrollar su vida personal y familiar con la inviolabilidad garantizada para el mismo en nuestro ordenamiento jurídico.

Como se ha indicado en la resolución del TEAC comentada en este análisis, tal fue la justificación alegada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y otros tributos, la cual introdujo en nuestro ordenamiento una reducción para los rendimientos de capital inmobiliario que aún persiste, modificada, en la LIRPF. En definitiva: se pretendía con el referido beneficio fiscal aumentar la oferta de viviendas en un momento en que la presión de la demanda sobre tales bienes había aumentado considerablemente por razones demográficas (llegada a la edad de independencia de un gran número de personas que había nacido en el *babyboom* de los

de tal obligación por el arrendatario será causa de resolución automática del contrato, es claro que la finalidad perseguida por el legislador al establecer el beneficio fiscal se cumple.

Aunque el Abogado del Estado hace alusión a una interpretación finalista, de su argumentación más parece que se refiere a una interpretación sistemática, al interpretar la norma fiscal a la luz del artículo 2 de la LAU. Sin embargo, entendemos que esa interpretación sistemática no puede prevalecer frente a la literalidad del precepto y su interpretación teleológica. La LAU, y en particular su artículo 2, no es fuente del derecho tributario, conforme al artículo 7 de la Ley 58/2003, y parece lógico pensar que si el legislador hubiera querido que el beneficio fiscal se restringiera a los arrendamientos de vivienda sujetos a la LAU, dado que no esta ley no es fuente del derecho tributario, así lo hubiera expresado». En sentido similar *vid.* SSTSJ de Galicia de 3 de junio de 2015 (rec. núm. 15500/2014 –NFJ059122–) y de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 576/2015).

⁶ Sobre extrafiscalidad *vid.*, por todos, J. E. Varona Alabern (2009).

⁷ De ahí, además, la conexión con el referido derecho a la intimidad y privacidad contenido en el artículo 18 de nuestra Constitución y en otros textos supranacionales referidos a derechos fundamentales (art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948; art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950; art. 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 2010).

años 60 y 70 del siglo XX), al tiempo que existía una gran desconfianza por parte de los potenciales arrendadores en relación con el alquiler de estos inmuebles, acaso como consecuencia de una legislación civil algo desactualizada. Con tal medida tributaria se pretendía, en suma, aumentar la oferta de pisos urbanos con el objeto de que más personas pudieran acceder a los mismos y, paralelamente, se redujeran los precios de alquiler de un bien esencial como es la vivienda. Sin embargo, dicho lo anterior, no puede pensarse que las estancias cortas que origina el turismo hayan de tener una protección fiscal tan elevada como la vivienda, y de ahí que las mismas no deban entenderse beneficiadas por la reducción del 60 % actualmente vigente en el artículo 23.2 de la LIRPF.

En este sentido, la exégesis que debe prevalecer de entre las citadas anteriormente es la finalista, como bien recogen los artículos 12 de la LGT y 3.1 de nuestro Código Civil (adonde, de hecho, se remite aquel). Pero todo lo anterior, ha de insistirse, solo en relación con las estancias turísticas y no con cualquier tipo de estancia temporal. Y ello porque la interpretación sistemática realizada por la doctrina administrativa y judicial antes señalada (y que remite al art. 2 LAU) no es suficiente, en mi opinión, para interpretar la norma debatida, por cuanto que introduce otro término jurídico indeterminado («necesidad permanente de vivienda») que puede llevar a exégesis discutibles. Tal sería el caso, por ejemplo, de los alquileres por año o curso académico para estudiantes o profesionales⁸, los cuales –en mi opinión– deberían ser igualmente protegidos por el beneficio fiscal ahora debatido por cuanto que comportan durante un tiempo prolongado (y, probablemente, recurrente) el lugar de habitación constitucionalmente protegido en relación con la vida personal y familiar. Pues el artículo 23.2 de la LIRPF –y en esto tiene razón la resolución del TEAR de Andalucía de la que trae causa la RTEAC comentada– no se remite a un concepto predeterminado como sería el de «vivienda habitual» que conllevaría por lo general una necesidad de permanencia en el inmueble de al menos tres años⁹.

Esto es, los arrendamientos de viviendas para ser ocupadas por personas físicas por tiempo superior a determinados umbrales de tiempo que típicamente identifican alquileres turísticos (v. gr. uno o dos meses, esto es, un tiempo que desborde claramente el periodo vacacional que suelen disfrutar la mayoría de los individuos según nuestra legislación), siempre que concurren adicionalmente otros signos externos objetivamente verificables (como podría ser el empedronamiento, contrato de trabajo, matrícula de estudios, etc.), bien pudieran considerarse –y probablemente debería recogerse expresamente en la normativa, si quiera reglamentaria, del IRPF– como alquiler con destino a vivienda protegible por el beneficio tributario previsto en el tantas veces comentado artículo 23.2 de la LIRPF¹⁰.

⁸ Cfr. contestaciones a Consultas vinculantes de la DGT de 27 de julio de 2009 (V1754/2009 –NFC034936–), de 21 de octubre de 2015 (V3190/2015 –NFC056639–), de 20 de julio de 2016 (V3456/2016 –NFC061525–), de 5 de septiembre de 2016 (V3660/2016 –NFC061575–) o de 20 de noviembre de 2017 (V3019/2017 –NFC067190–).

⁹ Cfr. disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF que, sin embargo, solo se refiere a la vivienda en propiedad y no en alquiler.

¹⁰ Así, por ejemplo, el artículo 48 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, si hace referencia, en relación con el beneficio fiscal reconocido para las entidades dedicadas al arrendamiento de vivien-

3.2. POSIBLE INCONSISTENCIA CON LA INTERPRETACIÓN QUE REALIZA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL MISMO TÉRMINO (VIVIENDA) EN OTRAS NORMAS ESTATALES, COMO ES EL CASO DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.UNO.23.º DE LA LIVA

Dicho lo anterior, y estando esencialmente de acuerdo con la resolución comentada en este trabajo –en cuanto se refiere al alquiler turístico, aunque no necesariamente en otros supuestos de arrendamiento de temporada–, sorprende sin embargo que la misma Administración que requiere que el término «vivienda» sea interpretado en el sentido indicado en el artículo 2.1 de la LAU respecto de la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para los rendimientos del capital mobiliario del IRPF, sin embargo sostenga una opinión diversa en un supuesto muy similar regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Particularmente, contempla el artículo 20.Uno.23.º b) de la LIVA que estarán exentos de dicho tributo «[l]os edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas». Así, en diversas consultas emitidas por la DGT tal centro directivo ha indicado que siempre que no se presten los servicios típicos de la industria hotelera (limpieza, restauración, lavado, planchado, etc.) el alquiler de viviendas se encuentra exento del IVA¹¹. Ello se ha sostenido igualmente por el TEAC en relación con el alquiler de viviendas a personas jurídicas¹² y, finalmente, por el TEAR en la resolución de la que trae cause el pronunciamiento del TEAC ahora analizado.

En efecto, el citado artículo 20.Uno.23.º de la LIVA recoge que resultan exentos del impuesto «[l]os arrendamientos [...] que tengan por objeto los siguientes bienes: [...] b) [l]os edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al ré-

da, a que tales arrendamientos deben ser entendidos en el sentido previsto en el artículo 2.1 de la LAU, aun cuando tal remisión pueda comportar la ambigüedad antes señalada (interpretación del término «necesidad permanente de vivienda»). En mi opinión sería más interesante, desde la perspectiva del apreciado principio de seguridad jurídica, que se fijaran umbrales temporales de alquiler (requisitos objetivos y claros) que hicieran más fácil la aplicación de la norma ahora examinada. El umbral de dos meses ha sido utilizado por alguna normativa sectorial, como sería el caso del artículo 2 b) del Decreto andaluz 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos, a cuyo tenor quedan excluidas de dicha norma «[l]as viviendas contratadas por tiempo superior a dos meses computados de forma continuada por una misma persona usuaria».

¹¹ *Cfr.* contestaciones a Consultas no vinculantes de 16 de noviembre de 1998 (1786/1998), de 23 de julio de 2001 (1517/2001) y de 8 de marzo de 2005 (99/2005 –NFC029377–), así como contestaciones a Consultas vinculantes de 25 de abril de 2005 (V0690/2005 –NFC029810–), de 1 de abril de 2008 (V0635/2008 –NFC029081–), de 3 de mayo de 2011 (V1114/2011 –NFC041364–), de 19 de noviembre de 2012 (V2220/2012 –NFC045825–), de 12 de noviembre de 2013 (V3319/2013 –NFC049702–), de 26 de noviembre de 2014 (V3157/2014 –NFC053284–), de 13 de junio de 2016 (V2588/2016 –NFC060343–), de 22 de junio de 2016 (V2887/2016 –NFC060435–), de 23 de febrero de 2017 (V0489/2017 –NFC064165–) o de 13 de marzo de 2017 (V0636/2017 –NFC064811–).

¹² *Cfr.* Resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2016 (R. G. 3856/2013 –NFJ064911–) y de 25 de enero de 2018 (R. G. 4423/2014 –NFJ069231–).

gimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto sobre sociedades», extendiéndose tal exención «a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos». Ello no obstante, indica seguidamente el mismo precepto que la exención no se extenderá a «[l]os arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos».

Pues bien, al ser el IVA un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, es preciso acudir a la normativa comunitaria para examinar el concreto ámbito de la exención que ahora se analiza. Para ello debe estarse a lo dispuesto en el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, el cual se recoge en el apartado 1 que «[l]os Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...] l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles»; ello no obstante, el apartado 2 indica, particularmente, que «[q]uedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes: a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar» (las cursivas son mías).

La clave del asunto se encuentra, pues, en determinar qué sectores tienen una «función similar» a las operaciones de alojamiento efectuadas en el marco del sector hotelero. Es necesario, pues, realizar una comparación entre el alquiler de viviendas y el ámbito del alojamiento hotelero siguiendo unos parámetros de semejanza, cuyo cumplimiento o incumplimiento determinará la similitud o disparidad entre ambos modelos de negocio y, consecuentemente, la exclusión o inclusión en la exención estudiada del IVA.

Como se ha referido previamente, el legislador español, a fin de definir los parámetros de comparabilidad, ha puesto el acento en los servicios accesorios (restauración, limpieza, lavandería, etc.) que pueden prestarse en relación con el servicio principal (alojamiento). Sin embargo, probablemente tal elección puede estar en parte desenfocada, habida cuenta de que el criterio más relevante a la hora de determinar la similitud entre los dos supuestos examinados es precisamente la prestación de alojamiento, en tanto que los demás servicios que pueden acompañar aquella, en primer lugar, no se prestarán necesariamente en todos los supuestos (por ejemplo, en el caso de una sola pernoctación); y, en segundo lugar, los citados servicios resultan colaterales y –por el principio de que lo accesorio sigue a lo principal– no determinantes para una u otra elección por parte de quien ha de satisfacer su necesidad de realizar una estancia. Piénsese que, no en vano, uno de los principios informadores del IVA que mayor relevancia tiene es, precisamente, el principio de neutralidad.

Desde mi punto de vista resulta más lógico establecer el parámetro de comparabilidad en función de la sustituibilidad del servicio principal (alojamiento) que, desde una perspectiva socio-lógica y basada en el patrón de conducta de un consumidor medio, pueda realizarse entre ambos

sectores¹³. Es ello lo que probablemente habrá de decidir en un futuro el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pues bien, en tanto en cuanto tal resolución ve la luz, y a juicio de quien escribe, resulta habitual que cuando una persona pretende viajar a un destino turístico, esta se plantee (en casi perfecta relación de sustituibilidad) bien contratar una habitación de hotel alquilar por días, o bien alquilar por días una vivienda. Si ello es así, ambos servicios serían plenamente comparables en cuanto a la función que prestan (alojamiento temporal por estancias cortas), con lo que desde la perspectiva del principio de neutralidad que informa el IVA deberían ser tratados de forma similar. Esto es, los dos servicios referidos habrían de ser gravados por el IVA y, además, al mismo tipo (10%).

3.3. VÍAS POSIBLES PARA SUPERAR LA DESCOORDINACIÓN EN LA EXÉGESIS DEL MISMO TÉRMINO «VIVIENDA» EN DOS LEYES BASILARES DE NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

Como se ha puesto de manifiesto en los epígrafes anteriores de este trabajo, no resulta cabal interpretar una expresión idéntica en términos tan alejados, dependiendo de que se esté aplicando uno u otro tributo, pues ello parece contravenir las exigencias mínimas de sistemática en la aplicación de las normas. Ahora bien, ¿cómo podría superarse la descoordinación producida por tales aplicaciones normativas tan diversas?

Parece lógico que el «arrendamiento con destino a vivienda» tenga una exégesis similar en el IVA y en el IRPF al menos en relación con los alquileres turísticos. Ello es así porque si tales negocios jurídicos resultan fiscalmente beneficiados, deberían serlo en ambos tributos y no solo en uno de ellos.

En relación con el artículo 23.2 de la LIRPF, como se ha indicado, parece lógico que el beneficio tributario en virtud del cual los rendimientos del capital inmobiliario se reducen en un 60 % no se aplique a los alquileres turísticos pues los mismos no merecen una protección especial en cuanto que no relacionados con el derecho a la vivienda. Por el contrario, se encuentran incardinados en un ámbito similar al de los alojamientos hoteleros, siendo así que estos no disfrutaban de minoraciones específicas *ad hoc* en los impuestos sobre la renta. Sí que es cierto –como se ha indicado

¹³ En efecto, el TJUE en varias ocasiones se ha referido a que la comparabilidad en el ámbito del IVA en relación con los servicios gravados de una u otra forma debe basarse «en el punto de vista del consumidor medio»: entre otras, *vid.* SSTJUE de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, apartado 22 –NFJ021025–; de 2 de diciembre de 2010, *Everyting Everywhere*, C-276/09, apartado 26 –NFJ040901–; de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09 (acumulados), apartado 62 –NFJ041714–; de 21 de febrero de 2013, *Město Žamberk*, C-18/12, apartados 30 y 33 –NFJ049865–; de 11 de septiembre de 2014, *K Oy*, C-219/33, apartados 25 y 30-33 –NFJ055096–; de 19 de enero de 2017, *National Roads Authority*, C-344/15, apartado 23 –NFJ065171–; y de 9 de noviembre de 2017, *AZ*, C-499/16, apartados 31-34 –NFJ068444–.

previamente— que no todo arrendamiento de temporada es equiparable a los alquileres turísticos, de manera que, si se habita en una determinada vivienda, por ejemplo, durante nueve meses, difícilmente puede argumentarse que tal alojamiento no cubre con un cierto grado de permanencia la necesidad de vivienda. Por ello, sería acaso deseable que la normativa del IRPF (aunque fuera el reglamento del impuesto) determinara un umbral —probablemente entre 30 y 60 días— superado el cual, concurriendo además otros elementos objetivos (como el empadronamiento, contrato de trabajo, matrícula de estudios, etc.), el alquiler podría beneficiarse de la reducción antes referida.

Por otro lado, en lo que respecta al artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, sería posiblemente necesario un cambio normativo que adecuara el tenor del precepto citado a la Directiva 2006/112/CE. Así, podría eliminarse de la LIVA la referencia a las prestaciones de servicios complementarios propios de la industria hotelera, para aludir, simplemente, a «operaciones de alojamiento que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar», pudiéndose especificar reglamentariamente los requisitos que habrían de cumplir tales alojamientos, ya sea con referencia a servicios complementarios prestados que se asimilen a los de la industria hotelera o bien cuando se trate de servicios de estancia equiparables o respecto de los cuales exista una relación de sustituibilidad desde la perspectiva del consumidor medio.

4. A MODO DE CONCLUSIONES

En definitiva, y dicho lo anterior, como palabras finales de este comentario podría indicarse que, en esencia, la interpretación realizada por el TEAC es correcta en cuanto que declara inaplicable en el IRPF la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para los rendimientos del capital inmobiliario, aunque únicamente cuando se trata de alquileres de temporada destinados al turismo. Otra cuestión diversa es que deba negarse tal minoración a otros alquileres de temporada que sí pueden satisfacer la necesidad de vivienda durante un espacio prolongado, lo cual en mi opinión no tendría mucha lógica.

Por otro lado, entender de ese modo la locución «arrendamiento de bien inmueble con destino a vivienda» pone de manifiesto una transposición normativa inadecuada del artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE o bien, al menos, una interpretación administrativa inconsistente del artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, pues dicho precepto declara exentos del citado tributo, dentro del término «arrendamientos [de] edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas», a los alquileres turísticos, siendo así que en el ámbito del IRPF se ha negado un beneficio fiscal de reducción en la base imponible respecto del cual debería predicarse una finalidad similar.

Por todo ello, parece razonable que se aprueben modificaciones normativas para regular de forma coherente ambas ventajas tributarias.

Referencias bibliográficas

- Aneiros Pereira, J. (2018). IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb). *Quincena Fiscal*, 5 (consultado en su versión digital).
- Galán Ruiz, J. y Rodríguez Ondarza, J. A. (2009). Los rendimientos del capital inmobiliario en la Ley 35/2006 del IRPF y su jurisprudencia. En AA. VV. *El impuesto sobre la renta de las personas físicas* (pp. 371-392). Civitas.
- Juan Lozano, A. M.^a (2016). Contestaciones a consulta: ¿hasta dónde vinculan las vinculantes? Recuperado de *El Derecho.com* (16-9-2016). Disponible en <http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Contestaciones-vinculantes-ley-tributaria_11_999055002.html> (consultado el 30-3-2018).
- Lucas Durán, M. Viviendas de uso turístico y fiscalidad. En A. M.^a de la Encarnación Valcárcel (Dir.), *Viviendas de uso turístico y Derecho*. Tirant lo Blanch (en prensa).
- Montesinos Oltra, S. (2017). Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa*, 31, 43-92 (monográfico dedicado a *Perfiles tributarios del uso de la vivienda en la economía social y colaborativa*).
- Ruiz Garijo, M. (2003). *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA.
- Ruiz Garijo, M. (2010). Rendimientos del capital e imputación de rentas inmobiliarias. En J. A. Rodríguez Ondarza, J. Galán Ruiz y P. de la Cámara (Dirs.), *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (pp. 256-312). Cizur Menor (Navarra): Civitas Thomson Reuters.
- Ruiz Garijo, M. (2017). La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes. *Lex Social (Revista Jurídica de los Derechos Sociales)*, 2(7), 53-76.
- Ruiz Garijo, M. (2018). Consumo colaborativo en los sectores del alojamiento y del transporte: la respuesta de los Estados a través de la fiscalidad. En S. Rodríguez Marín y A. Muñoz García, *Aspectos legales de la economía colaborativa y bajo demanda en plataformas digitales* (pp. 139-159). Madrid: Wolters Kluwers.
- Sanz Gómez, R. (2017). Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos. En M. Lucas Durán y C. García-Herrera Blanco (Dirs.), A. del Blanco García (Coord.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte, Documento de Trabajo IEF 15/2017* (pp. 64-83). Recuperado de <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2017_15.pdf> (consultado el 2 de abril de 2018).
- Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Zapatero Gasco, A. (2017). Tributación en el IRPF de los rendimientos percibidos a través de la plataforma Airbnb: aspectos controvertidos. En M. Lucas Durán y C. García-Herrera Blanco (Dirs.), A. del Blanco García (Coord.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte, Documento de Trabajo IEF 15/2017* (pp. 84-107). Recuperado de <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2017_15.pdf> (consultado el 2 de abril de 2018).

Liquidación del impuesto sobre sociedades y cierre del ejercicio 2017 (caso práctico)

M.ª Pilar Martín Zamora

Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.

Universidad de Huelva

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero.

Universidad de Huelva

EXTRACTO

En el caso práctico se realiza el cierre contable del ejercicio 2017, así como la liquidación del IS correspondiente a dicho periodo impositivo. A tal efecto, se estudian con especial atención diferentes operaciones que tienen un tratamiento contable y fiscal diferente. Entre otros aspectos, se estudian las consecuencias derivadas del registro de un gasto correspondiente a un periodo anterior, la aplicación del criterio de caja en la imputación de los ingresos derivados de la venta a plazos de un activo, las pérdidas por deterioro de diferentes tipos de activos, la donación de un elemento del inmovilizado, el gasto deducible por atenciones a clientes y proveedores, así como la aplicación de los diversos incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión (libertad de amortización, amortización acelerada para elementos nuevos, pérdida por deterioro por el método global y reserva de nivelación). Además, se analizan otras operaciones que no dan lugar a ajustes en el IS, al ser cuestiones que no están reguladas en la LIS, pero que tienen interés desde el punto de vista contable en la medida en que sobre estos asuntos se ha pronunciado el ICAC recientemente. En este sentido, se estudian la constitución de un derecho de superficie, la retribución en especie otorgada a un trabajador de la compañía consistente en la cesión de un vehículo o la provisión para responsabilidades que corresponde a una indemnización percibida por una reclamación judicial cuando se ha obtenido una sentencia favorable que ha sido recurrida en una instancia superior.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; cierre contable; empresas de reducida dimensión; ejercicio 2017; caso práctico.

ENUNCIADO

Empiem, SA, entidad con la consideración contable de pequeña y mediana empresa (pyme), dedicada a la fabricación y venta de componentes metálicos y cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, facilita la información que se detalla seguidamente a efectos del cierre del ejercicio 2017.

1. BALANCE DE SALDOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2017 PREVIO A LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO

Código	Título	Saldo
10000	Capital social	60.000
11200	Reserva legal	12.000
11300	Reservas voluntarias	15.000
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (máquina-2015)	10.891,34
17300	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	151.642,42
17400	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	77.619,15
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	200.000
21000	Terrenos y bienes naturales (2017)	60.000
21100	Construcciones (2017)	240.000
21300	Maquinaria (2015)	110.000
21301	Maquinaria (2016)	120.000
21600	Mobiliario (2015)	12.000
21700	Equipos para procesos de información (2015)	8.000
21800	Elementos de transporte (2015)	20.000
21801	Elementos de transporte (1/2016)	30.000
21802	Elementos de transporte (10/2016)	50.000
21803	Elementos de transporte (2017)	55.000
22000	Inversiones en terrenos y bienes naturales (2015)	30.000
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)	19.250
28131	Amortización acumulada de maquinaria (2016)	12.000
28160	Amortización acumulada de mobiliario (2015)	2.300
28170	Amortización acumulada de equipos procesos información (2015)	3.833,33
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (2015)	10.000
		.../...

Código	Título	Saldo
.../...		
28181	Amortización acumulada de elementos de transporte (1/2016)	3.000
28182	Amortización acumulada de elementos de transporte (10/2016)	2.000
29180	Deterioro de valor de elementos de transporte (2015)	800
31000	Materias primas	15.170
33000	Productos en curso	6.920
35000	Productos terminados	21.250
40000	Proveedores	113.065
41000	Acreedores por prestaciones de servicios	10.180
43000	Clientes	210.150
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	31.370,35
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	20.199
46000	Anticipos de remuneraciones	1.850
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA	3.172
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	103.170
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2015)	200
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2016)	655
47450	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016	800
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	18.150
47510	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas	4.812
47600	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	6.932,20
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	118.485
47900	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (máquina-2015)	4.812,50
47901	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (mobiliario-2015)	575
47902	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (equipo informático-2015)	958,33
47903	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (vehículo-2015)	2.500
47904	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (<i>leasing</i> -2016)	2.143,31
47905	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (vehículo-2016)	750
47906	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (libertad amortización)	12.000
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	1.960,02
		.../...

Código	Título	Saldo
.../...		
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	20.199
49409	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)	3.930
52300	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	148.357,58
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	21.807,62
57200	Bancos, c/c	46.628,05
60100	Compras de materias primas	1.280.200
60200	Compras de otros aprovisionamientos	120.120
60600	Descuentos sobre compras por pronto pago	12.700,55
62100	Arrendamientos y cánones	45.700
62200	Reparaciones y conservación	118.700
62500	Primas de seguros	8.120
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	48.000
62800	Suministros	91.830,08
62900	Otros servicios	17.580
63100	Otros tributos	15.420
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Ayuntamiento de Zaragoza)	6.300
63901	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Fail, SL)	4.200
64000	Sueldos y salarios	292.075
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa	116.830
66900	Otros gastos financieros	1.655
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	8.260,02
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	24.399
70100	Ventas de productos terminados	2.295.000
76200	Ingresos de créditos	1.569,35
77800	Ingresos excepcionales	30.000

2. DÉBITOS Y CRÉDITOS DE INVERSIONES Y DESINVERSIONES

Desde el inicio de sus actividades, Empiem, SA ha realizado las siguientes inversiones y bajas de inmovilizado dando lugar al reconocimiento de débitos y créditos, respectivamente, que aún lucen en balance:

Ejercicio 2016:

- A comienzos de enero se firmó un contrato de arrendamiento financiero sobre una máquina con una duración de cuatro años. En la fecha de formalización del contrato, el valor razonable del bien era de 120.000 euros. Las cuotas, comprensivas de capital e intereses según un tipo del 6% anual, presentaban el siguiente detalle según la información facilitada por la entidad de *leasing*:

Ejercicio	Cuota	Intereses	Recuperación del coste del bien	Capital pendiente
2016	27.773,23	7.200	20.573,23	99.426,77
2017	27.773,23	5.965,61	21.807,62	77.619,15
2018	27.773,23	4.657,15	23.116,08	54.503,06
2019	27.773,23	3.270,17	24.503,06	30.000
2019 (opción de compra)	30.000	0	30.000	0

Ejercicio 2017:

- El 1 de julio se adquirió un local comercial nuevo a un promotor inmobiliario. El precio de adquisición fue de 300.000 euros, estimándose que el 20% correspondía al solar sobre el que se asienta la construcción. Empiem, SA, que satisfizo el IVA devengado en la transacción, se comprometió a liquidar la deuda pendiente mediante dos pagos de 155.000 euros a realizar los días 30 de junio de 2018 y 2019.
- El 1 de julio Empiem, SA constituyó un derecho de superficie sobre un terreno que, desde su adquisición, tenía puesto a la venta. El contrato, con un plazo de duración de 10 años y dos prórrogas automáticas de cinco años cada una salvo oposición expresa del superficiario, contemplaba, entre otras, las siguientes condiciones:
 1. En la fecha de la constitución del derecho, el superficiario había de pagar una cuantía única por todo el periodo de duración del derecho de superficie (incluidas, en su caso, las dos prórrogas) por un total de 200.000 euros.
 2. El superficiario tenía que construir una nave en el terreno que, a la finalización del contrato, pasará a ser propiedad de Empiem, SA. El coste de la construcción de la nave, que se extenderá durante un periodo de dos años, se ha estimado en 300.000 euros, con una vida económica de 40 años.

En la fecha de la firma del contrato, tanto el superficiario como Empiem, SA manifestaron su intención de prorrogar automáticamente el acuerdo. En esta fecha, el tipo de interés de mercado era del 1,5 % semestral.

- Empiem, SA ha detectado que no luce en balance el crédito derivado de la venta de una máquina adquirida por 100.000 euros en 2015. En la fecha de compra del activo, la empresa conocía que, para ser retirado de la actividad, debía ser objeto de desmantelamiento, estimando que el valor actual de dicha actuación era de 10.000 euros actualizable a un tipo del 5 % anual. Sin embargo, a comienzos del ejercicio 2017, como consecuencia de una mayor competencia entre las empresas dedicadas a la retirada de este tipo de activos, se estimó que el valor actual del coste al que debería enfrentarse al finalizar la vida útil del activo era tan solo de 2.000 euros.

En la venta de este inmovilizado, que se efectuó a comienzos de octubre de 2017, se estableció un precio de venta de 85.000 euros. El comprador, que satisfizo 20.000 euros así como la cuota de IVA devengada en la transacción, aceptó dos efectos de 34.000 euros de nominal y vencimiento los días 30 de septiembre de 2018 y 2019. El desmantelamiento del activo tuvo un coste de 2.120 euros (IVA no incluido), satisfecho con talón bancario.

3. OTRA INFORMACIÓN PARA EL CIERRE DE CUENTAS

- a) Empiem, SA amortiza sus inmovilizados, tras estimar un valor residual nulo de todos ellos, de acuerdo con la siguiente política:

Elemento	Fecha de adquisición	Coste	Política de amortización	
			Método	Vida útil estimada
Construcciones	1-7-2017	240.000	Lineal	50 años
Maquinaria	1-4-2015	100.000	Lineal	10 años
	1-1-2016	120.000	Lineal	10 años
Mobiliario	1-2-2015	12.000	Lineal	10 años
Equipos informáticos	1-2-2015	8.000	Lineal	4 años
Elementos de transporte	1-1-2015	20.000	Lineal	4 años
	1-1-2016	30.000	Lineal	10 años
				.../...

Elemento	Fecha de adquisición	Coste	Política de amortización	
			Método	Vida útil estimada
.../...				
Elementos de transporte (cont.)	1-10-2016	50.000	Lineal	6,25 años
	1-3-2017	55.000	Lineal	6,25 años

- b) Desde el inicio del ejercicio 2017, el vehículo adquirido en enero de 2016 está cedido, en concepto de retribución en especie, a su director comercial en régimen de *renting* para fines privados. La cuota anual, que se determina en atención a las reglas de valoración de las retribuciones en especie establecidas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) (más IVA del 21%), no es abonada por el trabajador. Tampoco se le repercute al trabajador el ingreso a cuenta que la empresa debe ingresar por el pago de esta retribución en especie, siendo el porcentaje del mismo el 20%. Por otra parte, se sabe que la empresa no debió satisfacer ninguna cantidad en la adquisición del vehículo por el impuesto de matriculación (impuesto especial sobre determinados medios de transporte).
- c) Realizado el inventario al cierre del ejercicio, se ha constatado que una furgoneta donada a comienzos de abril a una asociación de jóvenes no ha causado baja en los registros contables. Este activo, que fue entregado, como aportación no dineraria con ocasión de la constitución de Empiem, SA, por un socio que lo había venido utilizando en su actividad, tenía al cierre del ejercicio 2016 un importe recuperable de 9.200 euros.
- d) Durante los meses de julio y agosto se llevaron a cabo actuaciones de reestructuración interior del local adquirido a comienzos de julio. Dichas actuaciones, por una cuantía de 30.000 euros y que han sido registradas en la cuenta 622, «Reparaciones y conservación», han incrementado la superficie utilizable del activo. Las obras concluyeron a finales de agosto, estando el local en condiciones de funcionamiento a principios de septiembre.
- e) Empiem, SA, que sigue los procedimientos individualizado y global para determinar el riesgo de insolvencia de sus créditos comerciales, cuenta con la siguiente información:
- El 1 de agosto de 2017 vendió una partida de componentes eléctricos por 20.000 euros (más IVA del 21%) a Fail, SL con vencimiento a 180 días. Como consecuencia del aplazamiento, en factura se incorporaron intereses por una cuantía de 400 euros. A comienzos de noviembre de 2017 se dictó auto de declaración de concurso del cliente por lo que Empiem, SA emitió la correspondiente factura rectificativa, registrando además un deterioro de

valor al estimar que, al término del concurso, no existirían bienes para la recuperación del crédito concedido. Al cierre del ejercicio 2017, el procedimiento aún seguía en curso.

- A comienzos de diciembre de 2016 se vendieron componentes eléctricos al Ayuntamiento de Zaragoza por una cuantía de 30.000 euros (más IVA del 21 %) con vencimiento a 90 días. En factura figuraban intereses de 450 euros como consecuencia del aplazamiento. En la fecha de vencimiento del derecho de cobro, el ayuntamiento no atendió el pago si bien se comprometió a una liquidación inminente. Transcurridos seis meses y no habiéndose producido el pago, Empiem, SA presentó una factura rectificativa previendo que cobraría antes de la conclusión del ejercicio 2017. A 31 de diciembre de 2017, no se había hecho efectivo todavía el crédito, estimándose, tras una reunión con el concejal de Economía y Hacienda, que el cobro se produciría probablemente a finales de marzo de 2018.
 - De acuerdo con su experiencia previa, Empiem, SA reconoce un riesgo de insolvencia por el sistema global del 3% de la cifra de deudores que luce en balance al cierre de ejercicio, después de sustraer aquellos créditos afectados por el procedimiento individualizado de estimación de fallidos.
- f) Con ocasión del archivo de las facturas emitidas y recibidas en 2017, se descubrió en un cajón una factura por arrendamiento de una máquina por una cuantía de 20.000 euros correspondiente al ejercicio 2015 habiéndose procedido a su registro como gasto en el ejercicio actual. Asimismo, se ha registrado como ingresos del ejercicio 2017 una venta de 10.000 euros realizada en 2016 y que, por no disponer de todos los datos identificativos del cliente, no fue facturada hasta enero de 2017.
- g) En el cuadro de las ventas del ejercicio, se ha constatado que en la cuenta 701, «Ventas de productos terminados», se ha incluido el anticipo que, por importe de 15.000 euros, fue entregado por un cliente a cuenta de un pedido de mercancías que será remitido en febrero de 2018.
- h) En la cuenta 625, «Primas de seguros», figura, por una cuantía de 6.000 euros, la prima de seguros que cubre los daños que pueda experimentar el inmovilizado en el periodo comprendido entre 1 de julio de 2017 y 30 de junio de 2018.
- i) En la partida 627, «Publicidad, propaganda y relaciones públicas», además de una campaña publicitaria en prensa y radio realizada en el verano de 2017, figuran:
- Una factura, por una cuantía de 3.000 euros, correspondiente al patrocinio de un torneo de pádel.
 - Una factura por la adquisición de regalos que, por un total de 30.000 euros, se han entregado a clientes y proveedores.

- j) Dado que el local adquirido en 2017 aún no tiene asignado valor catastral, no se ha remitido a la empresa la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). Al cierre del ejercicio, Empiem, SA estimó que probablemente tenga que efectuar el próximo año un pago, por este concepto, por una cuantía de 1.800 euros.
- k) A comienzos del ejercicio 2016, Empiem, SA demandó a un suministrador por el incumplimiento de entrega de determinadas materias primas en el plazo acordado, lo que le produjo fuertes perjuicios al no poder servir un importante pedido recibido de varios clientes. En octubre de 2017 se dictó sentencia en primera instancia a favor de Empiem, SA, condenándose al proveedor a indemnizar con 50.000 euros a favor de Empiem, SA quien solicitó la ejecución de la sentencia. Así, pese a que el proveedor interpuso recurso contra el fallo judicial, hizo entrega de la cuantía fijada.
- Al cierre del ejercicio 2017, tras consultar con sus asesores jurídicos, Empiem, SA consideró que probablemente el fallo en segunda instancia, esperado en un plazo de dos años, sea desfavorable para sus intereses y, consecuentemente, tenga que reintegrar el importe recibido en octubre. El tipo de interés de mercado apropiado para operaciones a dos años es del 5% anual.
- l) Como consecuencia de la caída de los precios en el mercado inmobiliario, Empiem, SA, al cierre del ejercicio 2017, determinó el importe recuperable del local adquirido en julio para el reconocimiento de la correspondiente corrección valorativa. A tal efecto, se calcularon los siguientes valores:

- Valor razonable neto de costes de venta: 290.000 euros.
- Valor en uso: 285.500 euros.

- m) Tras la realización del inventario de existencias, en los almacenes de Empiem, SA figuraban al cierre del ejercicio 2017 las siguientes partidas:

Existencias	Valoración
Materias primas	11.270
Materiales diversos	3.720
Productos en curso	75.100
Productos terminados	20.950

Por otra parte, en esa fecha se conocía que el valor neto realizable de los productos terminados ascendía a 18.400 euros.

4. INFORMACIÓN DE CARÁCTER FISCAL

- a) Empiem, SA inició su actividad a comienzos del ejercicio 2015. Desde su constitución, la cifra de negocios ha variado como sigue:

Ejercicio	2015	2016
Cifra de negocios	2.120.000	2.992.000

- b) En la liquidación del impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2016 se realizó un ajuste positivo por una cuantía de 2.620 euros como consecuencia de la no deducibilidad de parte del deterioro de valor de créditos comerciales reconocido contablemente mediante la aplicación del sistema de estimación global.
- c) En relación con los inmovilizados adquiridos en 2017, la intención de Empiem, SA es deducir la cantidad máxima permitida.
- d) En aplicación del beneficio fiscal de la libertad de amortización, Empiem, SA dedujo en el ejercicio 2016 la totalidad del valor de adquisición del vehículo de carga que, por 50.000 euros, adquirió en octubre de ese mismo año.
- e) El valor de mercado del vehículo donado en abril era de 12.000 euros.
- f) Empiem, SA decidió aplicar la reserva de nivelación en la cantidad máxima permitida.
- g) En la liquidación del IS correspondiente al ejercicio 2016 se presentó una base imponible negativa de 3.200 euros, siendo el propósito de Empiem, SA su compensación en el plazo más breve posible.
- h) Durante el ejercicio 2017, se ha contratado de forma indefinida y a jornada completa un trabajador con un 70% de discapacidad, siendo la primera persona con discapacidad que emplea Empiem, SA.
- i) Efectuada una previsión de las futuras ganancias fiscales, Empiem, SA estima que serán suficientes para la recuperación de los activos por impuesto diferido que puedan presentarse.

Se pide:

1. Valoración y registro de las operaciones realizadas en 2017 y pendientes de reconocimiento contable.
2. Valoración y registro de los ajustes de cierre del ejercicio 2017.

3. Determinación del resultado antes de impuestos
4. Valoración y registro del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio 2017.
5. Determinación del resultado del ejercicio 2017.
6. Confección del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la nota 8 de la memoria de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2017.

SOLUCIÓN

1. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN 2017 Y PENDIENTES DE RECONOCIMIENTO CONTABLE

A lo largo del ejercicio 2017, Empiem, SA ha realizado diferentes operaciones que no han sido objeto de registro contable. Concretamente, son tres las transacciones que están pendientes de reconocimiento, a saber:

- La donación de una furgoneta a una asociación de jóvenes realizada a comienzos de abril.
- La venta de una máquina efectuada en octubre.
- El pago de la cuota derivada del contrato de arrendamiento financiero correspondiente al ejercicio 2017.

1.1. DONACIÓN DE UNA FURGONETA

Para el registro de la donación de la furgoneta, en primer lugar, procederá registrar la depreciación de dicho inmovilizado durante los meses del ejercicio en que ha participado en la actividad de la empresa. De acuerdo con la información suministrada, este activo fue entregado por un socio con ocasión de la constitución de la empresa y, tratándose de un bien usado, Empiem, SA decidió amortizarlo linealmente según una vida útil estimada de cuatro años. No obstante, dado que, al cierre del ejercicio 2016, el importe recuperable de este activo era de 9.200 euros mientras que su valor contable era de 10.000 euros, la empresa registró un deterioro de valor de 800 euros. En consecuencia, la cuota de amortización correspondiente a los tres meses en que el vehículo ha permanecido en la empresa vendrá dada por la cuantía derivada de distribuir el valor en libros del bien (9.200 €) en la vida útil restante (dos años), esto es:

$$\text{Cuota de amortización (2017)} = (20.000 - 10.000 - 800) \times 1/2 \times 3/12 = 1.150 \text{ euros}$$

La anotación, como consecuencia de la depreciación irreversible de la furgoneta, se realizará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	1.150	
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (2015)		1.150

Por su parte, la entrega de dicha furgoneta a la asociación de jóvenes dará lugar al siguiente registro:

Código	Título	Debe	Haber
28180	Amortización acumulada de elementos de transporte (2015)	11.150	
29180	Deterioro de valor de elementos de transporte (2015)	800	
67100	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	8.050	
21800	Elementos de transporte (2015)		20.000

La entrega sin contraprestación del vehículo determina el reconocimiento de una pérdida por el valor en libros del activo donado pues, según dispone el apartado 3 de la norma de registro y valoración (en adelante, NRV) 2.ª del Plan General de Contabilidad de Pymes (en adelante, PGC-Pymes), «la diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que esta se produce».

1.2. VENTA DE UNA MÁQUINA

Teniendo en cuenta los saldos de los elementos patrimoniales relacionados con la máquina vendida, Empiem, SA no ha procedido a su ajuste como consecuencia de la nueva estimación del coste de desmantelamiento. Como determina el apartado 2 de la norma primera de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias¹ (en adelante, RICAC-IM), «la valoración inicial del inmovilizado material podrá verse alterada por cambios en estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación». En consecuencia, antes de reconocer el gasto por

¹ BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2013 (NFL015759).

amortización de este elemento durante el periodo en que ha participado en la actividad, se deberá ajustar la provisión por desmantelamiento por cuanto el cambio en la estimación realizada inicialmente puede dar lugar a una alteración del valor en libros de la máquina.

Considerando la información facilitada, el ajuste a practicar vendrá dado por:

Valor en libros de la provisión por desmantelamiento (1-1-2017)	10.891,34
Valor actual del coste a afrontar al finalizar la vida útil (1-1-2017)	2.000
Minoración de la provisión	8.891,34

De acuerdo con el cálculo anterior, la provisión deberá disminuir en 8.891,34 euros, que reducirá el valor en libros de la máquina. No obstante, habrá de tenerse en cuenta que la RICAC-IM en el apartado 2 de la norma segunda dispone que «si la modificación supone una minoración de la provisión superior al valor en libros de este componente del coste del activo, en la fecha en que se realiza la nueva estimación, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias». Consecuentemente, habremos de calcular el valor en libros del componente «provisión por desmantelamiento» incluido en la valoración inicial de la máquina que, en caso de ser inferior a la cuantía del ajuste a practicar, daría lugar al reconocimiento de un ingreso en la cuenta de resultados del ejercicio.

Valoración inicial del componente «provisión»	10.000
Amortización (2015) $(10.000 \times 1/10 \times 9/12)$	750
Amortización (2016) $(10.000 \times 1/10)$	1.000
Valor en libros del componente «provisión»	8.250

Dado que la cuantía del ajuste es superior al valor en libros del componente «provisión», procederá el reconocimiento de un ingreso de la forma siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (máquina-2015)	8.891,34	
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)	1.750	
21300	Maquinaria (2015)		10.000
79530 (1)	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		641,34

(1) Siguiendo la codificación empleada por el PGC-Pymes, se ha habilitado esta partida para el reconocimiento del ingreso derivado de la minoración del coste estimado del retiro del activo, al no estar prevista en el listado de cuentas incluido en dicho texto.

Una vez realizado el ajuste, para el registro de la venta de la máquina, deberá contabilizarse previamente el gasto por amortización durante el tiempo que, en el ejercicio 2017, el elemento vendido ha participado en la actividad. A tal efecto, la cuantía y el registro de dicho gasto, teniendo en cuenta que la vida útil restante de la máquina era de 8 años y 3 meses, serán:

$$\text{Amortización (2017)} = (100.000 - 17.500) \times 1/8,25 \times 9/12 = 7.500 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	7.500	
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)		7.500

Para la venta de la máquina, Empiem, SA tuvo que acometer la retirada del activo. A tal fin, en primer término, se deberá actualizar la provisión por desmantelamiento y, seguidamente, registrar el coste real producido por el retiro del inmovilizado vendido:

$$\text{Actualización (2017)} = 2.000 \times [(1 + 0,05)^{9/12} - 1] = 74,54 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones	74,54	
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		74,54

Código	Título	Debe	Haber
14300	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	2.074,54	
62900	Otros servicios	45,46	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	445,20	
57200	Bancos, c/c		2.565,20

Tras el ajuste por la nueva estimación del coste de desmantelamiento, el valor en libros de la máquina será 75.000 euros (100.000 – 25.000), que comparado con el precio de venta de la máquina (85.000 €), determina un beneficio en la operación de 10.000 euros. La venta de este activo se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
28130	Amortización acumulada de maquinaria (2015)	25.000	
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
57200	Bancos, c/c	37.850	
54300	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	32.010	
24300	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	32.990	
21300	Maquinaria (2015)		100.000
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		17.850
77100	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

El crédito sobre el comprador de la máquina se valora inicialmente por 65.000 euros, que es el valor razonable de la cuantía pendiente de cobro. A efectos de determinar qué parte de dicho crédito debe lucir en el activo corriente y qué parte en el activo no corriente, se ha calculado el tipo efectivo de la operación y el cuadro de amortización del crédito de acuerdo con el mismo.

Así, teniendo en cuenta que el comprador ha aceptado dos efectos de 34.000 euros de nominal y vencimiento a uno y dos años, respectivamente, desde la fecha de venta, el tipo efectivo de la operación vendrá dado por:

$$65.000 = 34.000/(1 + i) + 34.000/(1 + i)^2; i = 3,06154 \% \text{ anual}$$

Por su parte, el cuadro de amortización del derecho de cobro sobre el comprador de la máquina presentará el siguiente detalle:

Fecha	Intereses	Cobros	Capital amortizado	Capital pendiente
1-10-2017				65.000
30-9-2018	1.990	34.000	32.010	32.990
30-9-2019	1.010	34.000	32.990	0

1.3. PAGO DE LA CUOTA DERIVADA DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Del balance de saldos se deduce que contablemente Empiem, SA ha clasificado como arrendamiento financiero el contrato formalizado en enero de 2016. En consecuencia, ha reconocido un activo por el valor razonable que dicho bien tenía en la fecha de firma del contrato y un pasivo por las cuotas comprometidas, incluida la opción de compra.

Sin embargo, el examen de los saldos de la deuda pendiente revela que no ha sido registrado el pago correspondiente al ejercicio 2017. En consecuencia, deberá llevarse a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
52400	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	21.807,62	
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	5.965,61	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	5.832,38	
57200	Bancos, c/c		33.605,61

2. VALORACIÓN Y REGISTRO DE LOS AJUSTES DE CIERRE DEL EJERCICIO 2017

2.1. AJUSTES DERIVADOS DE ERRORES

De acuerdo con la información suministrada, Empiem, SA ha detectado los siguientes errores en los registros contables:

- Calificación contable incorrecta de las obras efectuadas en el local adquirido en julio.
- Registro incorrecto de gastos e ingresos de ejercicios anteriores.
- Calificación contable errónea de un anticipo entregado por un cliente.

a) Calificación contable incorrecta de las obras efectuadas en el local adquirido en julio

Durante los meses de julio y agosto, Empiem, SA llevó a cabo obras en el local adquirido a comienzos de julio que han conducido a un mayor aprovechamiento del activo mediante el aumento de la superficie utilizable. El coste de esta actuación se ha registrado como gasto del ejercicio. Sin embargo, dado que las actuaciones realizadas han dado lugar a una alteración del local, aumentando su anterior eficiencia productiva, estas actividades tendrán la consideración contable de mejora del inmovilizado que, a tenor de lo dispuesto en el apartado 2.3 de la norma segunda de la RICAC-IM, se imputarán como mayor valor del inmovilizado cuando produzca una o varias de las siguientes consecuencias:

- Aumento de la capacidad de producción del activo.
- Mejora sustancial de la productividad del activo.
- Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Dado que, como consecuencia de las obras, se ha ampliado la superficie utilizable del local, su coste habrá de ser imputado como mayor valor del local. Puesto que la empresa ha registrado dicha actuación como gasto del ejercicio, procederá realizar la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
21100	Construcciones (2017)	30.000	
62200	Reparaciones y conservación		30.000

b) Registro incorrecto de gastos e ingresos de ejercicios anteriores

Empiem, SA ha imputado a la cuenta de resultados de 2017 gastos e ingresos de los ejercicios 2015 y 2016, respectivamente. De acuerdo con la NRV 21.^a del PGC-Pymes, los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la corrección del error². En consecuencia, para subsanar los errores cometidos, en aplicación de lo dispuesto en la citada NRV, se procederá como sigue:

- Por la corrección del gasto devengado en 2015, pero contabilizado en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
11300	Reservas voluntarias	20.000	
62100	Arrendamientos y cánones		20.000

- Por la corrección del ingreso devengado en 2016, pero registrado en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
70100	Ventas de productos terminados	10.000	
11300	Reservas voluntarias		10.000

c) Calificación contable errónea de un anticipo entregado por un cliente

Con ocasión del cuadro de las ventas realizadas en el ejercicio 2017, se ha detectado que un anticipo entregado por un cliente ha sido registrado como una venta. Para subsanar este error, se procederá como sigue:

² Además, la empresa habrá de modificar las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Código	Título	Debe	Haber
70100	Ventas de productos terminados	15.000	
43800	Anticipos de clientes		15.000

2.2. AJUSTES POR DEPRECIACIONES IRREVERSIBLES DEL INMOVILIZADO

A tenor de la política de amortizaciones de Empiem, SA, el gasto por amortización de los elementos de inmovilizado material que permanecen al cierre del ejercicio se determinará como sigue:

Elemento	Cuota de amortización (2017)
Construcciones (270.000 (1) × 1/50 × 4/12)	1.800
Maquinaria (2016) (120.000 × 1/10)	12.000
Mobiliario (12.000 × 1/10)	1.200
Equipos informáticos (8.000 × 1/4)	2.000
Elementos de transporte (1/2016) (30.000 × 1/10)	3.000
Elementos de transporte (10/2016) (50.000 × 1/6,25)	8.000
Elementos de transporte (2017) (55.000 × 1/6,25 × 10/12)	7.333,33
Total	35.333,33

(1) Aunque la construcción se valoró inicialmente por 240.000 euros, la subsanación del error derivado de las obras acometidas en el local determina que su nueva valoración sea de 270.000 euros que habrá de distribuirse en la vida útil estimada del activo (50 años) desde la fecha en que está en condiciones de funcionamiento (1 de septiembre de 2017).

El registro del gasto calculado presentará el siguiente detalle:

Código	Título	Debe	Haber
68100	Amortización del inmovilizado material	35.333,33	
28110	Amortización acumulada de construcciones (2017)		1.800
28131	Amortización acumulada de maquinaria (2016)		12.000
28160	Amortización acumulada de mobiliario (2015)		1.200
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
28170	Amortización acumulada de equipos para procesos de información (2015)		2.000
28181	Amortización acumulada de elementos de transporte (1/2016) ...		3.000
28182	Amortización acumulada de elementos de transporte (10/2016) .		8.000
28183	Amortización acumulada de elementos de transporte (2017)		7.333,33

2.3. AJUSTES POR DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES

De acuerdo con la información suministrada, Empiem, SA ha detectado indicios de deterioro del local adquirido en julio. A los efectos de reconocer la pertinente corrección valorativa, ha procedido a determinar el importe recuperable de dicho inmovilizado mediante el cálculo de los siguientes valores:

- Valor razonable neto de costes de venta: 290.000 euros.
- Valor en uso: 285.500 euros.

Según lo dispuesto en el apartado 2.2 de la NRV 2.ª del PGC-Pymes, «se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso». Considerando los valores determinados por la empresa, el importe recuperable del local ascenderá a 290.000 euros por ser el mayor entre los valores calculados. No obstante, ha de tenerse en cuenta que el local figura en los registros contables en dos cuentas diferentes: 210, «Terrenos y bienes naturales» (solar sobre el que se asienta el local), y 211, «Construcciones» (vuelo del local). Dado que, con ocasión del reconocimiento inicial de este inmovilizado, se estimó que el 20% del precio de adquisición correspondía al solar, se mantendrá esta proporción a los efectos de distribuir el importe recuperable del local entre los dos componentes del mismo. De esta forma, el test de deterioro, que pondrá de manifiesto la pérdida de carácter reversible experimentada por ese activo, tendrá la siguiente configuración:

Concepto	Terrenos y bienes naturales	Construcciones
Valor en libros	60.000	270.000 – 1.800 = 268.200
Importe recuperable	290.000 × 0,2 = 58.000	290.000 × 0,8 = 232.000
Pérdida por deterioro	2.000	36.200

Por su parte, la anotación contable que procederá realizar para reconocer la pérdida por deterioro puesta de manifiesto será la siguiente:

Código	Título	Debe	Haber
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	38.200	
29100	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales (2017)		2.000
29110	Deterioro de valor de construcciones (2017)		36.200

2.4. AJUSTES POR DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES

En la determinación de las correcciones valorativas por deterioro de créditos comerciales incobrables, Empiem, SA emplea un sistema individualizado respecto de determinados clientes. Concretamente, de acuerdo con el balance de saldos inicial los derechos de cobro contra el Ayuntamiento de Zaragoza y Fail, SL se encuentran registrados como de dudoso cobro, habiéndose reconocido las oportunas correcciones por deterioro.

a) Deterioro de crédito cifrado mediante sistema individualizado

El crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza se reconoció inicialmente en 2016 y, al cierre de dicho ejercicio, se valoró por su coste amortizado, habida cuenta de que en la factura entregada constaban intereses por el aplazamiento. A comienzos de marzo de 2017, fecha en que vencía dicho crédito, Empiem, SA asentó los intereses devengados y, pese a que no se produjo el cobro del mismo, no registró ningún deterioro de valor porque se estimó que la recuperación del derecho de cobro sería inminente. Sin embargo, transcurridos seis meses desde el vencimiento, se emitió una factura rectificativa para recuperar la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutida, cumpliéndose todos los requisitos que establece la normativa del IVA para ello³. Además, de acuerdo con los saldos que figuran en el balance, se reconoció una corrección valorativa por deterioro. Así, las anotaciones que se han realizado son las siguientes:

³ De acuerdo con el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA (LIVA) para que se pueda modificar la base imponible a fin de recuperar la cuota de IVA que fue ingresada en el periodo del devengo es necesario que el crédito se considere total o parcialmente incobrable, lo que ocurrirá cuando reúna las siguientes condiciones: 1.^a Que hayan transcurrido seis meses desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Dicho plazo opera cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros (en otro caso, el plazo será de un año); 2.^a Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto; 3.^a Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros; 4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos. No obstante, cuando se trate de créditos adeudados por entes públicos, como ocurre en el caso planteado, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe

1 de diciembre de 2016. Por la venta de componentes eléctricos:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	36.300	
70100	Ventas de productos terminados		30.000
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		6.300

31 de diciembre de 2016. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses:

a) Determinación del tipo efectivo de la operación:

$$30.000 = 30.450/(1 + i); i = 1,5\% \text{ trimestral}$$

b) Registro de los intereses devengados al cierre del ejercicio 2016:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	149,26	
76200	Ingresos de créditos		149,26

$$\text{Intereses devengados (31-12-2016)} = 30.000 \times [(1 + 0,015)^3 - 1] = 149,26 \text{ euros}$$

1 de marzo de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	300,74	
76200	Ingresos de créditos		300,74

$$\text{Intereses devengados (1-3-2017)} = 30.149,26 \times [(1 + 0,015)^3 - 1] = 300,74 \text{ euros}$$

del interventor o tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía. El mencionado precepto continúa señalando que la modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses señalado y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente. Según determina el artículo 24.1 del Reglamento del IVA (RIVA) en los casos de modificación de la base imponible el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo el sujeto pasivo acreditar dicha remisión.

1 de septiembre de 2017. Por la emisión de la factura rectificativa⁴:

Código	Título	Debe	Haber
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	6.300	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta		6.300

1 de septiembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses⁵:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	920,35	
76200	Ingresos de créditos		920,35

$$\text{Intereses devengados (1-9-2017)} = 30.450 \times [(1 + 0,015)^{6/3} - 1] = 920,35 \text{ euros}$$

1 de septiembre de 2017. Por la consideración del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza como de dudoso cobro y el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro:

Código	Título	Debe	Haber
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	37.670,35	
43000	Clientes		37.670,35

Test de deterioro	
Valor en libros del crédito	37.670,35
	.../...

⁴ El registro contable de la modificación de la base imponible del IVA, en virtud de la emisión de una factura rectificativa, se analiza en la Consulta 4 del BOICAC 98, de junio de 2014 (NFC051264), donde se señala que «adicionalmente al reflejo contable de esta situación de riesgo de crédito, en la medida que se produzcan las circunstancias que de acuerdo con la legislación fiscal hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto no existiendo duda alguna sobre este aspecto, la empresa deberá registrar la disminución de la partida de deudas con la Hacienda Pública por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, para lo que podrá emplear la cuenta 477. Hacienda Pública, IVA repercutido, recogida en la quinta parte del PGC, que en cualquier caso supondrá una menor deuda con la Administración pública. La contrapartida será un ingreso que figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, como un ajuste a la imposición indirecta».

⁵ En cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento y de devengo, pese al vencimiento del crédito, Empiem, SA continuará reconociendo intereses mediante la aplicación del criterio del coste amortizado.

Test de deterioro	
.../...	
Valor actual de los flujos de efectivos futuros (1) $[30.000/(1 + 0,015)^{4/3}]$	29.410,33
Deterioro de valor	8.260,02
(1) De acuerdo con el apartado 2.1.3 de la NRV 8.ª del PGC-Pymes, la pérdida por deterioro de valor de los activos financieros a coste amortizado «será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivos futuros que se estima se van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento del reconocimiento inicial».	

Código	Título	Debe	Haber
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	8.260,02	
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		8.260,02

Además, una vez que se ha modificado la base imponible del IVA mediante la emisión de la factura rectificativa, con carácter general, no será exigible al deudor la cuota repercutida⁶, registrándose dicha circunstancia como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	6.300	
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)		6.300

Sin embargo, al cierre del ejercicio 2017, en relación con este derecho de cobro, están pendientes de reconocimiento los intereses devengados para que el crédito luzca por su coste amortizado y la adecuación de la corrección valorativa que figura en el balance a la nueva fecha estimada de recuperación del derecho de cobro. Por tanto, deberán llevarse a cabo las siguientes anotaciones:

⁶ El artículo 80.Cuatro.C) de la LIVA establece que «una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el impuesto sobre el valor añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida». En la medida en que el deudor es un ente público las dos opciones que recoge el precepto son posibles. En este caso se ha considerado que el ente público actúa en dicha operación en su condición de empresario o profesional.

31 de diciembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza, mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	628,97	
76200	Ingresos de créditos		628,97

$$\text{Intereses devengados (31-12-2017)} = 31.370,35 \times [(1 + 0,015)^{4/3} - 1] = 628,97 \text{ euros}$$

31 de diciembre de 2017. Por el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro según las nuevas circunstancias:

Test de deterioro	
Valor en libros del crédito (31.999,32 - 1.960,02)	30.039,30
Valor actual de los flujos de efectivos futuros [30.000/(1 + 0,015)]	29.556,65
Aumento del deterioro de valor	482,65

Código	Título	Debe	Haber
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	482,65	
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		482,65

En cuanto al segundo crédito deteriorado (derecho de cobro sobre Fail, SL), según los saldos que figuran en el balance inicial, se han practicado las siguientes anotaciones:

1 de agosto de 2017. Por la venta de componentes eléctricos:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	24.200	
70100	Ventas de productos terminados		20.000
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		4.200

1 de noviembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra Fail, SL, mediante el devengo de intereses:

a) Determinación del tipo efectivo de la operación:

$$20.000 = 20.400/(1 + i); i = 2\% \text{ semestral}$$

b) Registro de los intereses devengados a la fecha del auto de declaración de concurso:

Código	Título	Debe	Haber
43000	Clientes	199	
76200	Ingresos de créditos		199

$$\text{Intereses devengados (1-11-2017)} = 20.000 \times [(1 + 0,02)^{3/6} - 1] = 199 \text{ euros}$$

1 de noviembre de 2017. Por la emisión de la factura rectificativa:

Código	Título	Debe	Haber
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	4.200	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta		4.200

1 de noviembre de 2017. Por la consideración del crédito contra Fail, SL como de dudoso cobro, el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro y la recuperación de la cuota de IVA devengada. A tal efecto, la entidad ha debido enviar la factura rectificativa tanto al deudor concursado como a los administradores concursales⁷ en el plazo de los tres meses siguientes a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso⁸.

⁷ El artículo 24.1 del RIVA establece que «en los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo».

⁸ En concreto, el artículo 80.Tres de la LIVA establece que «la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal». En la medida en que este último plazo es de un mes, el plazo total durante el cual se podrá enviar la factura rectificativa es de tres meses.

Por otra parte, con carácter general esta modificación de la base imponible será definitiva aún en el caso improbable de que se lograra cobrar el crédito completo, salvo en ciertos supuestos. En este sentido, el artículo 80.Tres de la LIVA continúa señalando que «solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercute la cuota precedente». En el caso que nos ocupa, dadas las pocas expectativas que existen de cobrar el crédito, se considera que la modificación de la base imponible es definitiva.

Código	Título	Debe	Haber
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	24.399	
43000	Clientes		24.399

Test de deterioro			
Valor en libros del crédito		24.399	
Valor actual de los flujos de efectivos futuros		0	
Deterioro de valor		24.399	

Código	Título	Debe	Haber
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	24.399	
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		24.399

Código	Título	Debe	Haber
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	4.200	
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)		4.200

No obstante, con ocasión del cierre del ejercicio 2017, procederá, de una parte, valorar el crédito por su coste amortizado mediante el devengo de intereses y, en segundo término, adecuar el deterioro registrado en noviembre, habida cuenta de que el valor en libros del crédito se ha modificado como consecuencia de los intereses devengados:

31 de diciembre de 2017. Por la valoración posterior del crédito contra Fail, SL, mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	133,77	
			.../...

Finalmente, la empresa que pretenda la modificación de la base imponible deberá cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 24 del RIVA.

Código	Título	Debe	Haber
...			
76200	Ingresos de créditos		133,77

Intereses devengados (31-12-2017) = $20.199 \times [(1 + 0,02)^{2/6} - 1] = 133,77$ euros

31 de diciembre de 2017. Por el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro:

Test de deterioro	
Valor en libros del crédito (20.332,77 - 20.199)	133,77
Valor actual de los flujos de efectivos futuros	0
Aumento del deterioro de valor	133,77

Código	Título	Debe	Haber
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	133,77	
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		133,77

b) Deterioro de crédito cifrado mediante estimación global

Empiem, SA, atendiendo a su experiencia previa, reconoce un riesgo de insolvencia por el sistema global del 3% de la cifra de deudores que luce en balance al cierre de ejercicio, después de sustraer los créditos afectados por el procedimiento individualizado de estimación de fallidos. Tras las anotaciones pendientes y las correspondientes al cierre del ejercicio, las cuentas de deudores al cierre del ejercicio 2017 presentan el siguiente detalle:

Código	Título	Saldo
43000	Clientes	210.150
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	31.999,32
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	20.332,77
44600	Deudores por derechos de superficie	3.040,47

Dado que la cifra de deudores por operaciones comerciales, previa eliminación de los créditos cuyo riesgo de insolvencia se cifra mediante un seguimiento individualizado y el activo re-

conocido por el derecho futuro sobre el inmueble que revertirá a la conclusión del contrato de derecho de superficie⁹, asciende a 210.150 euros, la corrección valorativa por deterioro será de 6.304,50 euros (210.150 × 0,03), registrándose como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
69409	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (sistema global)	6.304,50	
49009	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)		6.304,50

Además, procederá la reversión de la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente:

Código	Título	Debe	Haber
49009	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)	3.930	
79409	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		3.930

2.5. AJUSTES POR APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DEL DEVENGO

Aparte de los ingresos financieros reconocidos en el apartado anterior con origen en créditos comerciales, la aplicación del principio del devengo exige el reconocimiento de los siguientes ingresos y gastos:

- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en la adquisición del local realizada en julio de 2017.
- Reconocimiento de los ingresos financieros con origen en la venta de la máquina efectuada en octubre de 2017.
- Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero.

⁹ Véase apartado g) del epígrafe 2.5 de la solución del caso práctico. De acuerdo con la Consulta 2 del BOICAC 106, de marzo de 2016 (NFC059914), si en un contrato de derecho de superficie se contempla la construcción de un inmueble por el superficiario a revertir a la finalización del acuerdo, el derecho a recibir el inmueble se reconocerá como un activo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del balance sujeto, en su caso, a correcciones de valor. En este sentido, entendemos que, aunque se presenten circunstancias que determinen un cambio en las estimaciones realizadas en la valoración del citado activo, difícilmente la empresa se enfrentará a un riesgo de insolvencia sobre ese activo.

- Reconocimiento de la retribución en especie.
- Periodificación del gasto contabilizado en concepto de primas de seguro.
- Reconocimiento del gasto por IBI pendiente de liquidación.
- Reconocimiento de ingresos y gastos derivados del derecho de superficie constituido.
- Reconocimiento del gasto correspondiente al ejercicio como consecuencia del probable fallo desfavorable para Empiem, SA por el recurso interpuesto por un proveedor.

a) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en la adquisición del local realizada en julio de 2017

La revisión del balance de saldos pone de manifiesto que Empiem, SA registró adecuadamente el local comercial adquirido en julio de 2017 así como la deuda con el promotor inmobiliario. Sin embargo, al cierre del ejercicio, el pasivo financiero debe lucir en balance por su coste amortizado. Procederá, por tanto, la determinación del tipo efectivo de la operación y el reconocimiento de los intereses devengados en el periodo comprendido entre 1 de julio y 31 de diciembre de 2017.

Teniendo en cuenta que la deuda se reconoció inicialmente por 300.000 euros y que Empiem, SA se ha comprometido a realizar dos pagos anuales de 155.000 euros, el tipo efectivo de la operación se calculará como sigue:

$$300.000 = 155.000/(1 + i) + 155.000/(1 + i)^2; i = 2,214141\% \text{ anual}$$

Los intereses devengados al cierre del ejercicio 2017 se determinan y registran como sigue:

$$\text{Intereses devengados (2017)} = 300.000 \times [(1 + 0,02214141)^{6/12} - 1] = 3.303,03 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deudas	3.303,03	
52300	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		3.303,03

b) Reconocimiento de los ingresos financieros con origen en la venta de la máquina efectuada en octubre de 2017

El crédito sobre el comprador de la máquina se reconoció inicialmente por su valor razonable (65.000 €). Sin embargo, estos activos financieros que, a efectos de valoración se incluyen en la cartera de «activos financieros a coste amortizado», deben lucir al cierre del ejercicio valo-

rados por su coste amortizado, lo que obliga al reconocimiento de los ingresos devengados según el tipo efectivo de la operación (3,06154% anual¹⁰):

$$\text{Intereses devengados (2017)} = 65.000 \times [(1 + 0,0306154)^{3/12} - 1] = 491,89 \text{ euros}$$

Código	Título	Debe	Haber
54300	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	491,89	
76200	Ingresos de créditos		491,89

c) Reconocimiento de los gastos financieros con origen en el contrato de arrendamiento financiero

Atendiendo al detalle facilitado por la entidad financiera con la que se suscribió el contrato de arrendamiento financiero, los gastos financieros correspondientes al ejercicio 2017 ascendían a 5.965,61 euros que deberán ser reconocidos como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deudas	5.965,61	
52700	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		5.965,61

d) Reconocimiento de la retribución en especie

Importe de la retribución en especie

La regla de valoración de la retribución en especie consistente en la entrega de un vehículo automóvil se encuentra en el artículo 43.1.1.º b) de la LIRPF, que establece que se aplicarán las siguientes reglas de valoración: «b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles: En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo».

En consecuencia, el valor de la retribución en especie en este caso debe calcularse aplicando un 20% sobre el coste de adquisición para el pagador incluido los tributos satisfechos. En la medida en que el coste de adquisición (excluido IVA) fue de 30.000 euros, la base sobre la que

¹⁰ Véase apartado 1.2 de la solución del caso práctico.

se aplicará dicho porcentaje será 36.300 euros ($30.000 \times 1,21$), pues se indica en el enunciado que el modelo adquirido estaba excluido del pago del impuesto de matriculación. De este modo, el importe de la retribución en especie será de 7.260 euros ($0,2 \times 36.300$).

Sujeción al IVA de la cesión del vehículo

Por otra parte, la cesión para fines privados del vehículo constituye una operación sujeta al IVA, por lo que la empresa deberá repercutir el impuesto a su trabajador. En el caso planteado, el IVA debe calcularse sobre la base del importe de la retribución en especie, por lo que la cuota devengada en la operación ascenderá a 1.524,6 euros ($0,21 \times 7.260$).

Así lo ha considerado la Dirección General de Tributos (DGT) a partir de la Consulta de 30 de mayo de 2011 (V1379/2011 –NFC041317–), en la que cambió el criterio que había defendido con anterioridad¹¹, para lo cual rectificó y dejó sin efecto la anterior Resolución de fecha 23 de marzo de 2011 (V0745/2011 –NFC040947–), basándose para ello en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). La DGT considera que las retribuciones en especie constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del IVA, al considerar que existe una relación directa entre las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de tales retribuciones y la contraprestación percibida, en la medida en que el empleado habría renunciado a la parte de la retribución en metálico que le correspondía a cambio de percibir la retribución en especie pactada. Por tanto, la cesión al trabajador del uso de un vehículo para fines particulares, ya sea de forma parcial o total, constituye una prestación de servicios sujeta al IVA¹² de tal modo que, de conformidad con el artículo 94 de la LIVA, la sociedad deberá repercutir el IVA, debiendo emitir la correspondiente factura al

¹¹ La DGT venía considerando que estas retribuciones constituían operaciones no sujetas, al tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados a título gratuito, dentro del marco de una relación laboral, conforme a lo establecido en el artículo 7.7.º de la LIVA, en relación con el artículo 95.Dos.5.º de la misma ley, que excluía la deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones de dichos bienes y servicios.

¹² La Consulta de 30 de mayo de 2011 señala lo siguiente: «Por lo que al objeto de la consulta se refiere, los bienes y servicios percibidos por el trabajador en aplicación del denominado "plan de compensación flexible" a que se refiere la entidad consultante, constituyen retribuciones en especie que suponen una modificación o novación del contrato de trabajo existente de forma que implican un cambio en la composición del sistema retributivo aplicado, sustituyéndose, en su caso, retribuciones dinerarias por retribuciones no dinerarias. En estas circunstancias, cabe concluir que existe una relación directa entre las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen las retribuciones en especie satisfechas por la entidad empleadora y la parte de la retribución en metálico a la que el trabajador que las percibe debe renunciar como contraprestación de las retribuciones en especie percibidas. Por tanto, en consonancia con lo señalado por el citado tribunal, tales retribuciones en especie constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del impuesto sobre el valor añadido. En consecuencia, tendrán la consideración de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, por lo que respecta al objeto de la consulta:

– La cesión al trabajador del uso de un vehículo cuyo alquiler es contratado y sufragado por la entidad empleadora».

Este criterio se ha visto ratificado en Consultas posteriores, como la de 25 de abril de 2012 (V0891/2012 –NFC044357–) o la de 9 de mayo de 2012 (V0996/2012 –NFC044485–).

empleado¹³. Dicho criterio ha sido ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en diversas resoluciones¹⁴.

A tal efecto, la base imponible a efectos del IVA se determinará en función de la valoración que suponga la retribución en especie de la cesión o entrega del vehículo¹⁵. Si dicha cantidad es satisfecha por el empleado no modificará el valor de la retribución en especie, pero si no es así la misma estará constituida por la valoración más la cuota de IVA asumida por la empresa. En el caso planteado, dado que el trabajador no satisface tampoco la cuota de IVA, la misma se ha de sumar al importe de la retribución en especie, por lo que su valoración total asciende a 8.784,6 euros.

Por otra parte, se ha de precisar también que la sociedad podrá deducirse las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de la adquisición o arrendamiento del vehículo¹⁶.

Ingreso a cuenta

Finalmente, se indica que el ingreso a cuenta no es repercutido al trabajador, por lo que su importe debe sumarse también al importe de la retribución. El ingreso a cuenta será de 1.756,92 euros.

¹³ La Consulta de 30 de mayo de 2011 determina que «el sujeto pasivo que presta el servicio deberá repercutir el impuesto al destinatario del mismo, es decir, a aquel con quien ha contratado. Por tanto, cuando el prestador del servicio es el empleador, este debería repercutir el impuesto al destinatario, esto es, al empleado, e ingresarlo en el Tesoro».

¹⁴ En concreto, se pueden citar las Resoluciones del TEAC de 20 de octubre de 2016 y de 22 de noviembre de 2017 (NFJ068713). En el FJ 2.º de esta última resolución dicho órgano señala lo siguiente: «la cesión de uso de vehículos por parte de la entidad a sus trabajadores será una prestación de servicios sujeta al impuesto siempre que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado), relación cuya existencia consideramos clara; la entidad retribuye a sus empleados por el trabajo que estos desempeñan, de manera que una parte de la prestación laboral de los mismos es contrapartida de dicha cesión. La cesión de uso de los vehículos es parte del importe total de las retribuciones que el trabajador percibe por los servicios laborales que presta a la entidad. Por tanto, concluimos que la cesión de uso de vehículos por parte de la entidad a sus trabajadores constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del impuesto, por lo que se encuentra sujeta al mismo».

¹⁵ Es cierto que la DGT no aplica exactamente este criterio. La Consulta de 25 de abril de 2012 señala que «la base imponible se determinará según el valor que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes para la cesión de uso del automóvil en cuestión por la parte correspondiente al uso privado». No obstante, el valor que resulta de la aplicación de las normas establecidas en la LIRPF se puede considerar un valor cierto de mercado, lo que permite que pueda considerarse como base imponible.

¹⁶ La Consulta de 30 de mayo de 2011 continúa señalando lo siguiente: «Como se ha indicado en el apartado anterior de la presente contestación, la cesión al trabajador del uso de un vehículo para fines particulares, ya sea de forma parcial o total, [...] constituyen una prestación de servicios sujeta al impuesto, por lo que, de conformidad con el citado artículo, la entidad consultante podrá deducir las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de la adquisición de los bienes o servicios objeto de cesión». Por su parte, la Consulta de 25 de abril de 2012 determina que «se debe aclarar que, considerando que las controvertidas operaciones no se efectúan a título gratuito, se deduce que no les es aplicable la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por referencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita».

En consecuencia, el importe total de la retribución en especie que, de acuerdo con la Consulta 5 del BOICAC 106, de junio de 2016 (NFC059919), se registrará en la partida de gastos de personal de la cuenta de pérdidas y ganancias asciende a 10.541,52 euros. De acuerdo con dicha consulta, para el registro de la retribución en especie se podrá emplear la cuenta 649, «Otros gastos sociales» y, como contrapartida, «la empresa deberá registrar el ingreso correspondiente al servicio de *renting*, que en la medida que forme parte de las actividades ordinarias de la empresa deberá mostrarse en la cifra anual de negocios; en caso contrario, para contabilizar el ingreso se podrá emplear la cuenta 755. Ingresos por servicios al personal». En cuanto al IVA repercutido en la operación, de no ser abonado por el trabajador, la consulta citada señala que «se contabilizará como un mayor valor del gasto de personal. Del mismo modo, si la operación pudiera determinar la realización de un ingreso a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, deberá incrementarse por dicho importe el gasto de personal indicado, generándose como contrapartida una cuenta relativa a la Hacienda Pública acreedora».

De acuerdo con los cálculos realizados y las pautas de registro indicadas por el ICAC, al cierre del ejercicio 2017, Empiem, SA llevará a cabo la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
64900	Otros gastos sociales	10.541,52	
75500	Ingresos por servicios al personal		7.260
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.524,60
47510	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		1.756,92

e) Periodificación del gasto contabilizado en concepto de primas de seguro

Entre los gastos contabilizados en el ejercicio figura una prima de seguros que cubre los daños que pueda experimentar el inmovilizado en el periodo comprendido entre 1 de julio de 2017 y 30 de junio de 2018, habiéndose satisfecho por dicho concepto una cuantía de 6.000 euros. A los efectos de determinar el resultado como diferencia entre ingresos y gastos devengados en 2017, será necesario proceder a la periodificación del gasto registrado mediante la consideración como «gasto anticipado» de la parte del gasto pagado en 2017 que se devengará en 2018 ($6.000 \times 6/12$), lo que se asentará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
48000	Gastos anticipados	3.000	
62500	Primas de seguros		3.000

f) Reconocimiento del gasto por IBI pendiente de liquidación

Empiem, SA, al no haber recibido la liquidación del IBI del local adquirido en el ejercicio por no contar aún este con valor catastral, estimó que probablemente tenga que atender un pago de 1.800 euros en el año 2018. Dado que se trata de un gasto del ejercicio actual cuya naturaleza es conocida, que dará lugar a un pago en el futuro y su cuantía puede ser estimada con fiabilidad, procederá reconocer una provisión a corto plazo por la estimación realizada¹⁷ mediante la siguiente anotación:

Código	Título	Debe	Haber
63100	Otros tributos	1.800	
52910	Provisión a corto plazo para impuestos		1.800

g) Reconocimiento de ingresos y gastos derivados del derecho de superficie constituido

El tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie desde el punto de vista del propietario del terreno se analiza en la Consulta 2 del BOICAC 106, de marzo de 2016, donde, con remisión a consultas anteriormente publicadas¹⁸, se establece que:

«a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.

b) Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de

¹⁷ De acuerdo con la NRV 17.ª del PGC-Pymes, las provisiones «se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento».

¹⁸ Consulta 1 del BOICAC 96, de diciembre de 2013 (NFC049787); Consulta 6 del BOICAC 40, de diciembre de 1999 (NFC010559).

la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias. Por último, considerando su naturaleza el citado activo se presentará en el epígrafe "Deudores comerciales no corrientes)".

Atendiendo a la información facilitada, Empiem, SA, con ocasión de la constitución del derecho por el importe cobrado, llevó a cabo el siguiente registro:

Código	Título	Debe	Haber
57200	Bancos, c/c	200.000	
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		200.000

Una vez reconocido el importe «a cuenta» de la cesión del terreno durante un plazo de 20 años, en cada uno de los ejercicios afectados, procederá la realización de un doble movimiento. De un lado, el pasivo será ajustado para actualizar su valor, con cargo a una cuenta de gastos financieros. Por otra parte, el pasivo se cargará a medida que se devengue el ingreso por la cesión del terreno. A tal efecto, empleando como criterio financiero el valor actual de una renta¹⁹, los ingresos que Empiem, SA habrá de reconocer semestralmente como consecuencia del crédito concedido por el superficiario, teniendo en cuenta el tipo de interés semestral del mercado del 1,5 %, se determinarán como sigue:

$$200.000 = c \frac{(1 + 0,015)^{40} - 1}{0,015}; c = 6.685,42 \text{ euros}$$

El cuadro de imputación a resultados del cobro percibido en 2017 durante los 20 años de cesión del terreno presentará el siguiente detalle:

Fecha	Intereses	Cuota	Amortización principal	Capital pendiente
1-7-2017				200.000
31-12-2007	3.000	6.685,42	3.685,42	196.314,58
1-7-2018	2.944,72	6.685,42	3.740,70	192.573,88
				.../...

¹⁹ El valor actual de una renta permite valorar en el momento presente un flujo de capitales futuros que se percibirán en varios periodos.

Fecha	Intereses	Cuota	Amortización principal	Capital pendiente
.../...				
31-12-2018	2.888,61	6.685,42	3.796,81	188.777,07
...
1-7-2036	292,04	6.685,42	6.393,38	13.075,90
31-12-2036	196,14	6.685,42	6.489,28	6.586,62
1-7-2037	98,80	6.685,42	6.586,62	0

De acuerdo con los comentarios anteriores, al cierre del ejercicio 2017, procederá la realización de las dos anotaciones siguientes:

Por el reconocimiento del ingreso devengado durante el ejercicio 2017:

Código	Título	Debe	Haber
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	6.685,42	
75600	Ingresos por derechos de superficie (1)		6.685,42

(1) Para el reconocimiento del ingreso por la cesión del derecho de superficie, se ha habilitado la cuenta 756, «Ingresos por derechos de superficie», en el subgrupo 75, «Otros ingresos de gestión», del PGC-Pymes.

Por el ajuste del pasivo reconocido con ocasión del cobro inicial a su coste amortizado mediante el devengo de intereses:

Código	Título	Debe	Haber
66200	Intereses de deudas	3.000	
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		3.000

Por otra parte, deberá reconocerse el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble que construirá el superficiario y revertirá a Empiem, SA a la finalización de la cesión del terreno. De acuerdo con la consulta del ICAC antes citada, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de Empiem, SA «al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo». En este sentido, teniendo en cuenta que el periodo de construcción de la nave es de dos años y que la vida econó-

mica de la misma se ha estimado en 40 años, el valor contable que tendrá dicho activo al finalizar el derecho de superficie, tomando en consideración las dos prórrogas automáticas, será el siguiente:

$$\text{Valor neto contable} = 300.000 - (300.000 \times 1/40 \times 18) = 165.000 \text{ euros}$$

Así, Empiem, SA habrá de reconocer un ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, para que en la fecha de finalización del derecho de uso luzca un activo por el valor neto contable de la construcción antes calculado. A tal efecto, teniendo en cuenta el tipo de interés del 1,5% semestral y mediante el uso del valor actual de una renta como criterio financiero, se procederá como sigue:

$$165.000 = c \frac{(1 + 0,015)^{40} - 1}{0,015}; c = 5.515,47 \text{ euros}$$

Una vez determinada la cuota, los ingresos a reconocer en cada semestre se calcularán mediante el siguiente cuadro de amortización:

Fecha	Intereses	Cuota semestral	Ingresos a reconocer	Pendiente de activación
1-7-2017				165.000
31-12-2007	2.475	5.515,47	3.040,47	161.959,53
1-7-2018	2.429,39	5.515,47	3.086,08	158.873,45
31-12-2018	2.383,10	5.515,47	3.132,37	155.741,08
...
1-7-2036	240,93	5.515,47	5.274,54	10.787,62
31-12-2036	161,81	5.515,47	5.353,66	5.433,96
1-7-2037	81,51	5.515,47	5.433,96	0

El derecho futuro sobre la construcción, de acuerdo con la consulta citada del ICAC, se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
44600	Deudores por derechos de superficie (1)	3.040,47	.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
75600	Ingresos por derechos de superficie		3.040,47
(1) Según dispone la consulta citada del ICAC, el derecho futuro sobre el inmueble se reconocerá como un activo en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del balance. A tal efecto, se ha habilitado la cuenta 446, «Deudores por derechos de superficie», que lucirá en el activo no corriente. En la fecha de finalización del derecho de superficie, esa cuenta, que tendrá un valor en libros de 165.000 euros, se abonará con cargo a la partida representativa de la construcción que ha de entregar el superficiario.			

h) Reconocimiento del gasto correspondiente al ejercicio como consecuencia del probable fallo desfavorable para Empiem, SA por el recurso interpuesto por un proveedor

A tenor de la información facilitada, Empiem, SA obtuvo un fallo favorable en primera instancia cuando demandó a un proveedor por el incumplimiento de los plazos de entrega de un pedido de materias primas, solicitando la ejecución de la sentencia. Así, recibió el importe fijado en el fallo judicial y, como gozaba de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, siguiendo la Consulta 3 del BOICAC 108, de diciembre de 2016 (NFC062944)²⁰, reconoció un activo y un ingreso excepcional por una cuantía de 50.000 euros.

Sin embargo, tras el análisis del recurso interpuesto por el demandado, existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad percibida porque probablemente el fallo en segunda instancia sea desfavorable para Empiem, SA, por lo que procederá el reconocimiento de una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 17.^a del PGC-Pymes. Dado que el fallo se espera en un plazo de dos años, la provisión se reconocerá por el valor actual

²⁰ La consulta, que versa sobre el tratamiento contable de una indemnización recibida en un proceso judicial a raíz de una sentencia dictada en primera instancia y que ha sido recurrida por la parte demandante, especifica que «si la empresa recibiese el importe acordado en el fallo judicial y gozara de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso por naturaleza. No obstante, la interposición de un recurso contra la sentencia dictada en primera instancia originaría una nueva situación de incertidumbre acerca de la obligación de reintegrar las cantidades ahora obtenidas, que será preciso analizar en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 15.^a Provisiones y contingencias del PGC. Esto es... la incertidumbre afectará no solo al momento de la devolución de la cantidad obtenida, sino a la propia existencia de la obligación de devolver ese importe, total o parcialmente, es decir, a si existe o no una obligación en el momento presente. En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad recibida, porque es probable que el fallo en segunda instancia sea desfavorable para la empresa consultante, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15.^a del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, se deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro».

de la mejor estimación del pago a realizar para liquidar la obligación que, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado del 5% anual, ascenderá a:

$$\text{Valor actual} = 50.000 / (1 + 0,05)^2 = 45.351,47 \text{ euros}$$

La provisión se reconocerá mediante el siguiente registro:

Código	Título	Debe	Haber
67800	Gastos excepcionales	45.351,47	
14200	Provisión para otras responsabilidades		45.351,47

2.6. OTROS AJUSTES

Antes de determinar el resultado del ejercicio 2017, deben llevarse a cabo las siguientes anotaciones:

- Liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2017.
- Regularización de las cuentas de existencias.
- Reclasificación de partidas como consecuencia del paso del tiempo.

a) Liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2017

De acuerdo con los registros correspondientes al cuarto trimestre de 2017, las cuotas devengadas y soportadas por IVA en dicho periodo coinciden con los saldos de las cuentas 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», y 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», que, tras las anotaciones realizadas, presentan el siguiente detalle:

Código	Título	Saldo
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	109.447,58
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	137.859,60

Teniendo en cuenta, además, que con origen en trimestres anteriores existe una cuantía de 3.172 euros a compensar, la liquidación de IVA y su contabilización tendrán el siguiente detalle:

Cuota repercutida en el periodo	137.859,60
	.../...

.../...	
- Cuota soportada en el periodo	-109.447,58
- Cuantía pendiente de compensación de periodos anteriores	-3.172
Resultado de la liquidación	25.240,02

Código	Título	Debe	Haber
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido	137.859,60	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado		109.447,58
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA		3.172
47500	Hacienda Pública, acreedora por IVA		25.240,02

b) Regularización de las cuentas de existencias

Tras el inventario realizado, Empiem, SA al cierre del ejercicio contaba con las siguientes existencias en sus almacenes:

Existencias	Valoración
Materias primas	11.270
Materiales diversos	3.720
Productos en curso	75.100
Productos terminados	20.950

En la medida en que las cuentas representativas de las existencias figuran en los registros contables por los bienes con que se contaba al inicio del ejercicio, procederá dar de baja dichos saldos e incorporar las existencias puestas de manifiesto mediante el inventario extracontable:

Código	Título	Debe	Haber
61100	Variación de existencias de materias primas	15.170	
71000	Variación de existencias de productos en curso	6.920	
71200	Variación de existencias de productos terminados	21.250	
31000	Materias primas		15.170

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
33000	Productos en curso		6.920
35000	Productos terminados		21.250

Código	Título	Debe	Haber
31000	Materias primas	11.270	
32500	Materiales diversos	3.720	
33000	Productos en curso	75.100	
35000	Productos terminados	20.950	
61100	Variación de existencias de materias primas		11.270
61200	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		3.720
71000	Variación de existencias de productos en curso		75.100
71200	Variación de existencias de productos terminados		20.950

Por otra parte, teniendo en cuenta que el valor neto realizable de las existencias finales de productos terminados asciende a 18.400 euros y es inferior al valor en libros de ese activo (20.950 €), de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 12.ª del PGC-Pymes, procederá a reconocer un deterioro de valor de dichas existencias:

Código	Título	Debe	Haber
69300	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación	2.550	
39500	Deterioro de valor de productos terminados		2.550

c) Reclasificación de partidas como consecuencia del paso del tiempo

Para la correcta clasificación de la deuda derivada del arrendamiento financiero en balance, deberá reclasificarse la deuda pendiente trasladando a corto plazo la cuantía de la cuota que, en concepto de recuperación del coste del bien, se pagará en 2018:

Código	Título	Debe	Haber
17400	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	23.116,08	
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		23.116,08

3. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS

Teniendo en cuenta las anotaciones anteriores con origen en operaciones realizadas en 2017 y no registradas contablemente o en los ajustes necesarios para el cierre del ejercicio 2017, el balance de saldos previo a la determinación del resultado presentará el siguiente detalle:

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
10000	Capital social		60.000
11200	Reserva legal		12.000
11300	Reservas voluntarias		5.000
14200	Provisión para otras responsabilidades		45.351,47
17300	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		151.642,42
17400	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		54.503,07
18100	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		196.314,58
21000	Terrenos y bienes naturales (2017)	60.000	
21100	Construcciones (2017)	270.000	
21301	Maquinaria (2016)	120.000	
21600	Mobiliario (2015)	12.000	
21700	Equipos para procesos de información (2015)	8.000	
21801	Elementos de transporte (1/2016)	30.000	
21802	Elementos de transporte (10/2016)	50.000	
21803	Elementos de transporte (2017)	55.000	
22000	Inversiones en terrenos y bienes naturales (2015)	30.000	
24300	Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	32.990	
28110	Amortización acumulada de construcciones (2017)		1.800
28131	Amortización acumulada de maquinaria (2016)		24.000
28160	Amortización acumulada de mobiliario (2015)		3.500
28170	Amortización acumulada de equipos procesos información (2015)		5.833,33
28181	Amortización acumulada de elementos de transporte (1/2016) ..		6.000
28182	Amortización acumulada de elementos de transporte (10/2016)		10.000
28183	Amortización acumulada de elementos de transporte (2017)		7.333,33
29100	Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales (2017)		2.000
29110	Deterioro de valor de construcciones (2017)		36.200
			.../...

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
31000	Materias primas	11.270	
32500	Materiales diversos	3.720	
33000	Productos en curso	75.100	
35000	Productos terminados	20.950	
39500	Deterioro de valor de productos terminados		2.550
40000	Proveedores		113.175
41000	Acreedores por prestaciones de servicios		10.180
43000	Clientes	210.150	
43600	Clientes de dudoso cobro (Ayuntamiento de Zaragoza)	31.999,32	
43601	Clientes de dudoso cobro (Fail, SL)	20.332,77	
43800	Anticipos de clientes		15.000
44600	Deudores por derechos de superficie	3.040,47	
46000	Anticipos de remuneraciones	1.850	
47000	Hacienda Pública, deudora por IVA	3.172	
47200	Hacienda Pública, IVA soportado	109.447,58	
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2015)	200	
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2016)	655	
47450	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016	800	
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	18.150	
47510	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		6.568,92
47600	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		6.932
47700	Hacienda Pública, IVA repercutido		137.859,60
47900	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (máquina-2015)		4.812,50
47901	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (mobiliario-2015)		575
47902	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (equipo informático-2015)		958,33
47903	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (vehículo-2015)		2.500
47904	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (<i>leasing</i> -2016) ..		2.143,31
47905	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (vehículo-2016)		750
			.../...

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
47906	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad amortización)		12.000
48000	Gastos anticipados	3.000	
49000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		2.442,67
49001	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		20.332,77
49409	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (sistema global)		6.304,50
52300	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		151.660,61
52400	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		23.116,08
52910	Provisión a corto plazo para impuestos		1.800
54300	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	32.501,89	
57200	Bancos, c/c	48.307,24	
60100	Compras de materias primas	1.280.200	
60200	Compras de otros aprovisionamientos	120.120	
60600	Descuentos sobre compras por pronto pago		12.700,55
61100	Variación de existencias de materias primas	3.900	
61200	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		3.720
62100	Arrendamientos y cánones	25.700	
62200	Reparaciones y conservación	88.700	
62500	Primas de seguros	5.120	
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	48.000	
62800	Suministros	91.830,08	
62900	Otros servicios	17.625,46	
63100	Otros tributos	17.220	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Ayuntamiento de Zaragoza)		6.300
63901	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Fail, SL)		4.200
64000	Sueldos y salarios	292.075	
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa	116.830	
64900	Otros gastos sociales	10.541,52	
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones	74,54	
			.../...

Código	Título	Saldo deudor	Saldo acreedor
.../...			
66200	Intereses de deudas	12.268,64	
66900	Otros gastos financieros	1.655	
67100	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	8.050	
67800	Gastos excepcionales	45.351,47	
68100	Amortización del inmovilizado material	43.983,33	
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	38.200	
69300	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación	2.550	
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)	8.742,67	
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)	24.532,77	
69409	Pérdidas por deterioro por operaciones comerciales (sistema global)	6.304,50	
70100	Ventas de productos terminados		2.270.000
71000	Variación de existencias de productos en curso		68.180
71200	Variación de existencias de productos terminados	300	
75500	Ingresos por servicios al personal		7.260
75600	Ingresos por derechos de superficie		9.725,89
76200	Ingresos de créditos		2.823,98
77100	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000
77800	Ingresos excepcionales		30.000
79409	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		3.820
79530	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		641,34
Total		3.572.511,25	3.572.511,25

Partiendo del balance anterior, el resultado antes de impuestos se determinará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
12900	Resultado del ejercicio	2.309.874,98	
60100	Compras de materias primas		1.280.200
60200	Compras de otros aprovisionamientos		120.120
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
61100	Variación de existencias de materias primas		3.900
62100	Arrendamientos y cánones		25.700
62200	Reparaciones y conservación		88.700
62500	Primas de seguros		5.120
62700	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		48.000
62800	Suministros		91.830,08
62900	Otros servicios		17.625,46
63100	Otros tributos		17.220
64000	Sueldos y salarios		292.075
64200	Seguridad Social a cargo de la empresa		116.830
64900	Otros gastos sociales		10.541,52
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones		74,54
66200	Intereses de deudas		12.268,64
66900	Otros gastos financieros		1.655
67100	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		8.050
67800	Gastos excepcionales		45.351,47
68100	Amortización del inmovilizado material		43.983,33
69100	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		38.200
69300	Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación		2.550
69400	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Ayuntamiento de Zaragoza)		8.742,67
69401	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (Fail, SL)		24.532,77
69409	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales (sistema global)		6.304,50
71200	Variación de existencias de productos terminados		300

Código	Título	Debe	Haber
60600	Descuentos sobre compras por pronto pago	12.700,55	
61200	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	3.720	
63900	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Ayuntamiento de Zaragoza)	6.300	
			.../...

Código	Título	Debe	Haber
.../...			
63901	Ajustes positivos en la imposición indirecta (Fail, SL)	4.200	
70100	Ventas de productos terminados	2.270.000	
71000	Variación de existencias de productos en curso	68.180	
75500	Ingresos por servicios al personal	7.260	
75600	Ingresos por derechos de superficie	9.725,89	
76200	Ingresos de créditos	2.823,98	
77100	Beneficios procedentes del inmovilizado material	10.000	
77800	Ingresos excepcionales	30.000	
79409	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	3.820	
79530	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	641,34	
12900	Resultado del ejercicio		2.429.371,76

De acuerdo con los registros realizados, el resultado antes de impuestos del ejercicio 2017 será de 119.496,78 euros.

4. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEVENGADO

4.1. CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LA EMPRESA

Desde su creación la empresa ha obtenido una cifra de negocios inferior a 10.000.000 de euros. En consecuencia, de acuerdo con el artículo 101 de la LIS, ha podido gozar desde su creación de los incentivos fiscales propios del régimen de empresas de reducida dimensión. En el periodo 2017 también tiene dicha condición, en la medida en que la cifra de negocios del año 2016 ascendió a 2.992.000 euros.

4.2. ANÁLISIS Y CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE DEL IS

a) Arrendamiento financiero

La amortización contable del periodo ha sido 12.000 euros ($120.000 \times 0,1$). Fiscalmente, en virtud del artículo 106 de la LIS la empresa podría deducir hasta el triple del coeficiente de ta-

blas, de lo que resultaría una cuota de amortización deducible de 36.000 euros ($120.000 \times 0,1 \times 3$). No obstante, la cantidad máxima que puede deducir es 21.807,62 euros, que es la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio. En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 9.807,62 euros.

b) Local adquirido en 2017

La base de amortización fiscal coincide con la computada en el ámbito contable. Téngase en cuenta que del valor de adquisición del local el 20% corresponde al suelo, por lo que el valor de la construcción asciende a 240.000 euros ($0,8 \times 300.000$). Además, el importe de la obra realizada para acondicionar el local, por importe de 30.000 euros, debe incluirse dentro del valor de la construcción de acuerdo con lo ya analizado, por lo que la base de amortización es de 270.000 euros.

La amortización contable ha ascendido a 1.800 euros ($270.000 \times 0,02 \times 4/12$). No obstante, a efectos del IS, al tratarse de un elemento nuevo del inmovilizado material, podrá acogerse a los incentivos previstos en el artículo 103 de la LIS, de tal forma que podrá amortizar hasta el doble del coeficiente de tablas. Por tanto, la amortización fiscal será de 3.600 euros ($270.000 \times 0,02 \times 2 \times 4/12$), por lo que se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 1.800 euros.

Por otra parte, la entidad ha contabilizado al final del año un deterioro del valor de dicho local por importe de 38.200 euros. Dicha cantidad no resulta deducible fiscalmente de acuerdo con el artículo 13.2 de la LIS. En consecuencia, procede realizar un ajuste positivo de 38.200 euros.

c) Derecho de superficie

El tratamiento fiscal de la constitución del derecho de superficie no da lugar a ajustes, pues al no ser un contrato regulado en la normativa del IS las reglas que rigen a efectos de este impuesto coinciden con las aplicadas en contabilidad.

En cuanto al régimen que corresponde al canon que se abona en el momento de la constitución del derecho de superficie sería un ingreso del mismo modo que se ha establecido a efectos contables. Así se reconoce en la Consulta de la DGT de 20 de diciembre de 2007 (V2739/2007 –NFC028023–), que señala que «la contraprestación monetaria que se recibe de una sola vez con anterioridad al devengo del ingreso [...] se imputará a resultados mediante un criterio financiero durante el periodo de devengo de aquel, que en este caso será el periodo de cesión del derecho de uso»²¹.

Por otra parte, se han de analizar las consecuencias tributarias de que el superficiante, que es el titular del terreno sobre el que se constituye el derecho de superficie, adquiera la propiedad

²¹ El mismo criterio se mantiene en la Consulta de la DGT de 6 de octubre de 2014 (V2602/2014 –NFC052714–).

de las construcciones e instalaciones construidas sobre el citado terreno a la finalización del citado derecho (20 años). También a efectos de la reversión del citado activo se aplica el criterio contable, por lo que no se ha de practicar ajuste alguno. Por tanto, se incluirá en la base imponible un ingreso que se imputará a resultados, con un criterio financiero, a lo largo del periodo de duración del derecho de superficie²².

d) Venta de la máquina

La primera cuestión que hay que analizar es si el tratamiento contable que se otorga a la provisión por desmantelamiento se admite a efectos del IS. Debe tenerse en cuenta que la LIS no establece ninguna norma particular en relación con esta partida, por lo que su tratamiento coincide en los dos ámbitos. Así se ha reconocido también por la Administración tributaria. En particular, la Consulta de la DGT de 18 de febrero de 2010 (V0296/2010) concluye que «... caso de que el importe de la estimación inicial del valor de las obligaciones asumidas derivadas de la rehabilitación objeto de consulta forma parte del valor del inmovilizado material y, por tanto, se considera integrante del precio de adquisición a efectos contables, el gasto contable por la amortización de ese inmovilizado será fiscalmente deducible en los términos establecidos en el artículo 11 del TRLIS».

Otra cuestión que hay que determinar es si el incentivo fiscal previsto en el artículo 103 de la LIS resulta de aplicación a la totalidad del valor amortizable o si hay que excluir de dicho valor el importe de la provisión por desmantelamiento. En principio, la posibilidad de aplicar el doble del coeficiente de amortización previsto en las tablas se aplica sobre la totalidad de la base de amortización contable, por lo que al incluirse en dicha base el importe del desmantelamiento de la maquinaria, debe considerarse que el beneficio fiscal puede aplicarse también a este componente del precio de adquisición. Por tanto, durante 2015 y 2016 se aplica el doble del coeficiente de tablas sobre la base de amortización.

Por su parte, el 1 de enero de 2017 se procede a dar de baja el valor en libros del componente provisión incorporado en la valoración inicial del activo por un importe de 8.250 euros. De dicha operación, resulta la contabilización de un ingreso (exceso de provisión) por importe de 641,34

²² La Consulta de la DGT de 20 de diciembre de 2007 señala lo siguiente: «Por su parte, la reversión de la propiedad de las construcciones e instalaciones realizadas sobre el terreno en el momento de finalización del derecho de superficie, constituye una contraprestación más de la operación. En este sentido, el derecho a ser propietaria de la construcción en el futuro, debe reflejarse en el activo del balance por la mejor estimación del importe actualizado del valor que tendrá la construcción una vez concluya el plazo pactado para su entrega. La contrapartida será igualmente un ingreso a distribuir en varios ejercicios, que se imputará a resultados, con un criterio financiero, a lo largo del periodo de duración del derecho de superficie. Si fuese imposible estimar el valor de las instalaciones en el futuro, o si como consecuencia del dilatado periodo de tiempo convenido se estimase un valor residual del edificio insignificante, no procedería a registrar dicho valor hasta el momento en que se produjera la reversión, y se dará cuenta en la memoria de estas circunstancias». En igual sentido la Consulta de la DGT de 6 de octubre de 2014.

euros. La normativa fiscal no se refiere a esta cuestión, por lo que se han de aceptar los criterios contables. Ahora bien, en este momento, al causar baja el componente provisión incorporado en la valoración inicial del activo, han de revertir los ajustes negativos que se habían realizado en los periodos anteriores al amortizar el elemento patrimonial al doble de tablas. Por tanto, por este motivo se ha de realizar en el periodo 2017 un ajuste positivo por valor de 1.750 euros.

Finalmente, como consecuencia **de la venta de la máquina**, que se produce el 1 de octubre, se han de realizar los siguientes ajustes:

1.º Amortización de la maquinaria

La máquina se debe amortizar hasta el momento de la transmisión, por lo que se debe computar el gasto correspondiente a los primeros nueve meses de 2017, teniéndose en cuenta que a efectos fiscales se podrá incrementar la amortización al doble, de acuerdo con los siguientes datos:

- Amortización contable: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$ euros
- Amortización fiscal: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$ euros

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 7.500 euros.

2.º La reversión de los ajustes negativos relativos a la aceleración de la amortización

En el momento de la venta deben revertir los ajustes negativos que se realizaron en periodos anteriores como consecuencia de utilizar a efectos fiscales el doble del coeficiente máximo de tablas. Ello motivará un ajuste positivo de 25.000 euros.

3.º El diferimiento del ingreso por la aplicación del criterio de caja en la medida en que la operación se puede considerar como una venta a plazos

El beneficio obtenido por la venta asciende a 10.000 euros. No obstante, dicho beneficio se puede imputar fiscalmente en función de los cobros que se vayan realizando en la medida en que, entre la realización de la transmisión y el vencimiento del último plazo, va a transcurrir más de un año, de acuerdo con el artículo 11.4 de la LIS. La cantidad que se imputará al periodo 2017 resultará de la aplicación sobre dicho beneficio del porcentaje que representa la cantidad cobrada en dicho periodo respecto del total:

$$\text{Ingreso a reconocer fiscalmente} = 10.000 \times 20.000/85.000 = 2.352,94 \text{ euros}$$

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo de 7.647,06 euros (10.000 – 2.352,94).

En la tabla siguiente se resumen los ajustes pertinentes durante el tiempo en el que la maquinaria ha estado en el patrimonio de la sociedad:

	Contabilidad		Fiscalidad		Ajustes
	Máquina	Componente provisión	Máquina	Componente provisión	
2015	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$	Amortización: $10.000 \times 0,1 \times 9/12 = 750$	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$	Amortización: $10.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 1.500$	-7.500 por amortización -750 por provisión
2016	$100.000 \times 0,1 = 10.000$	$10.000 \times 0,1 = 1.000$	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 2 = 20.000$	Amortización: $10.000 \times 0,1 \times 2 = 2.000$	-10.000 por amortización -1.000 por provisión
2017 (1/01)		Baja de 8.250 (valor en libros del componente provisión) Ingreso (exceso de provisión) de 641,34		Se aceptan los criterios contables en cuanto a la baja de este elemento	+1.750 (reversión de ajustes por amortización del componente provisión)
2017 (1/10)	Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$		Amortización: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$		-7.500 por amortización
2017 (1/10)					+25.000 (reversión de los ajustes por amortización de la máquina)
2017 (1/10)	Beneficio venta: 10.000		Beneficio venta: $10.000 \times 20.000/85.000 = 2.352,94$		-7.647,06 por venta a plazos

e) Retribución en especie (cesión del vehículo a un trabajador)

Los criterios expresados en la Consulta 5 del BOICAC 106, de junio de 2016, resultan válidos a efectos del IS, por lo que no se ha de realizar ajuste alguno en relación con la cesión de un vehículo a un trabajador en concepto de retribución en especie.

f) Donación de una furgoneta

En cuanto a la amortización de este elemento patrimonial hay que tener en cuenta que fue un bien que se entregó como aportación no dineraria por un socio, por lo que fue adquirido usado. En este sentido, podría deducirse en concepto de amortización hasta el doble del coeficiente de tablas ($16 \times 2 = 32\%$) o aplicar el señalado coeficiente sobre el valor originario del vehículo, caso de conocerse este o de haberse estimado mediante una tasación. No obstante, en este caso, el porcentaje de amortización contable que se ha aplicado es del 25%, por lo que en virtud del principio de inscripción contable este es el porcentaje que se puede aplicar, como máximo, a efectos del IS. Esto supone que durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017 no existen ajustes en relación con la amortización de este activo. No obstante, en 2016, se practicó un ajuste con origen en el registro contable de una pérdida por deterioro de 800 euros que no fue deducible a efectos del IS, por lo que en dicho periodo se debió realizar un ajuste positivo de 800 euros.

Como consecuencia de la donación de la furgoneta, Empiem, SA deberá practicar una serie de ajustes:

- 1.º Realizará un ajuste positivo por una cuantía de 8.050 euros para corregir la pérdida contable reconocida al dar de baja el bien del patrimonio empresarial.
- 2.º Efectuará un ajuste negativo derivado de la baja del deterioro de valor reconocido en el ejercicio 2016 y que no resultó deducible con ocasión de la liquidación del IS de dicho periodo. La reversión de la pérdida por deterioro que no fue deducible se debe realizar de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 20 de la LIS. Al tratarse de un elemento amortizable, una parte de ese ajuste ha de practicarse en el momento de amortizar el elemento patrimonial. A tal efecto, se deberá imputar del mismo modo que la amortización contable del elemento del que procede, por lo que habría que dividir el importe de la pérdida deducida entre la vida útil restante. Por tanto, la corrección correspondiente a 2017 asciende a 100 euros [$800 \times 1/2$ (vida útil restante) $\times 3/12$]. En cualquier caso, al causar baja el elemento de la contabilidad, en el mismo periodo debe revertir el resto de la pérdida por deterioro no deducida, por lo que procederá realizar otro ajuste negativo de 700 euros. En suma, en 2017 revertirán los ajustes positivos que se realizaron en el ejercicio anterior como consecuencia de la pérdida por deterioro por un importe total de 800 euros.
- 3.º Habrá de efectuar otro ajuste positivo por una cuantía de 3.950 euros por la diferencia entre el valor de mercado (12.000 €) y el valor neto contable del bien donado (8.050 €), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.4 a) de la LIS.

Los ajustes relacionados con el citado bien, desde que el mismo se incorporó al patrimonio de la empresa, se relacionan en la siguiente tabla:

	Contabilidad	Fiscalidad	Ajuste
2015	Amortización: $20.000 \times 1/4 = 5.000$	Amortización: 5.000	0
2016	Amortización: $20.000 \times 1/4 = 5.000$	Amortización: 5.000	0
	Deterioro: 800	Deterioro: 0	+800
2017	Amortización: $(20.000 - 10.000 - 800) \times$ $\times 1/2 \times 3/12 = 1.150$	Amortización: 1.150	Reversión deterioro: -100 (800/vida útil restante $\times 3/12$)
	Pérdida por donación: 8.050	0	+8.050
		Reversión del resto del deterioro (-700) y ajuste por diferencia entre el valor de mercado y el contable del bien donado ($12.000 - 8.050 = 3.950$)	Reversión del resto del deterioro: -700 Ajuste a valor de mercado: +3.950

g) Factura de un gasto devengado en un ejercicio anterior

Como se ha analizado, la imputación de los gastos de periodos anteriores no contabilizados se deberá realizar en el periodo en el que se advierta el error contable a través de un cargo en una cuenta de reservas. En estos casos, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 11.3.1.º, segundo párrafo, de la LIS, que establece que los gastos imputados contablemente en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal de acuerdo con el criterio del devengo, se deducirá en el periodo impositivo en el que se haya realizado su imputación contable. Además, el principio de inscripción contable habría impedido que el gasto se hubiera podido deducir en el periodo en el que se devengó.

Por tanto, en 2017, que es el ejercicio en que se procede a registrar contablemente el gasto devengado en el periodo anterior, mediante un cargo en reservas, se deberá realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable a efectos de que dicho gasto se compute en la base imponible. En suma, habrá que minorar el resultado contable en 20.000 euros.

h) Factura de un ingreso devengado en un ejercicio anterior

El ingreso de la operación realizada en 2016 debe declararse en dicho periodo de acuerdo con el criterio del devengo, por lo que Empiem, SA deberá regularizar la declaración de dicho periodo a efectos de incluir en la misma un ingreso de 10.000 euros.

En el periodo 2017 no procede realizar ajuste alguno. Téngase en cuenta que dicho ingreso se ha registrado contablemente mediante un abono a una cuenta de reservas, al tratarse de un ingreso devengado en el ejercicio anterior, por lo que no ha sido reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias.

i) Anticipo registrado como ingreso

La empresa ha corregido el error, por lo que finalmente el ingreso se ha contabilizado de acuerdo con el devengo. En cualquier caso, incluso aunque no se hubiera subsanado no habría tenido que realizar ajuste alguno, pues se trataría del adelanto de un ingreso a un periodo anterior a aquel en el que correspondería imputarlo de acuerdo con dicho principio. Dicho criterio habría sido válido a efectos fiscales de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS.

j) Prima de seguros

El gasto relativo a las primas de seguros, que inicialmente se había registrado según el principio de caja, también ha sido regularizado en la contabilidad, por lo que el criterio que finalmente se ha aplicado en este ámbito es el mismo que rige a efectos del IS, de tal modo que no hay que llevar a cabo ajuste alguno. Si no se hubiere periodificado este gasto, debería haberse practicado un ajuste positivo por la parte del gasto de las primas correspondientes al ejercicio 2018.

k) Gastos de patrocinio y regalos a clientes

Los gastos de patrocinio del torneo de pádel no dan lugar a ajuste alguno, al ser deducibles para «promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios», de acuerdo con el artículo 15 e) de la LIS.

En cuanto a los regalos a clientes y proveedores, el artículo 15 e) de la LIS establece que «los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo». En la medida en que la cifra de negocios de 2017 ha sido de 2.270.000 euros, el límite máximo es 22.700 euros. Dado que el importe de los regalos realizados a clientes y proveedores ha superado esta cifra, el gasto no es totalmente deducible fiscalmente. A estos efectos, se debe realizar un ajuste positivo por importe de 7.300 euros.

l) Provisión por impuestos

El gasto registrado resulta deducible fiscalmente, por lo que no se practica ajuste alguno. Téngase en cuenta que el IBI de 2017 se encuentra devengado, aun cuando no se haya liquidado porque aún no se le ha asignado valor catastral al inmueble adquirido. Por tanto, es un gasto cierto y el hecho generador del gasto –el devengo del tributo– ya se ha producido, por lo que lo

único que no se conoce con certeza es el importe de la responsabilidad y cuándo se deberá satisfacer. En consecuencia, se cumplen todos los requisitos para que se pueda dotar la provisión, sin que se incluya entre las provisiones no deducibles contempladas en el artículo 14.3 de la LIS.

m) Provisión para responsabilidades (indemnización percibida por reclamación judicial)

Desde el punto de vista contable se ha reconocido un ingreso por importe de 50.000 euros, a efectos de registrar la indemnización percibida. Por su parte, dado que se ha considerado probable la pérdida del pleito en la segunda instancia, se ha dotado una provisión en el mismo periodo. El gasto reconocido contablemente asciende a 45.351,47 euros, al tener en cuenta la obligación presente.

La cuestión que hay que determinar es si los criterios que se han seguido en el ámbito contable tienen validez a efectos del IS. En este sentido, se ha de señalar que, en varias consultas dadas en los años 2014 y 2015, la Administración tributaria ha mantenido una postura diferente a la que ha señalado el ICAC. En estas consultas se plantean las consecuencias en el IS en caso de que se haya obtenido una sentencia favorable en primera instancia y se solicite la ejecución provisional. Las entidades consultantes plantean si la indemnización que se le reconozca constituye un ingreso y si, en ese caso, se podría registrar una provisión que tuviera el carácter de gasto deducible. La DGT consideró que, de acuerdo con el principio del devengo, el ingreso derivado de la indemnización habría de ser registrado en el periodo impositivo en el que la sentencia adquiriera firmeza y que en el periodo en que se ejecute provisionalmente la sentencia se debe registrar un pasivo por el importe cobrado, por lo que la percepción de la indemnización no tendría incidencia ni en el resultado contable ni en la base imponible del periodo²³. Por su parte, en el periodo en el que la sentencia adquiriera firmeza, la DGT consideraba que si el fallo fuera favorable, se debería contabilizar un ingreso por el importe de la indemnización reconocida judicialmente, mientras que si el fallo fuera desfavorable, se daría de baja la cuenta de pasivo contabilizada, de

²³ En la Consulta de 11 de septiembre de 2014 (V2395/2014 –NFC052428–) se señala lo siguiente: «De acuerdo con lo anterior, las indemnizaciones acordadas por sentencia judicial se devengan y se integran en la base imponible del periodo impositivo en que son firmes, pues en ese momento deja de ser una expectativa de derecho y se tiene certeza jurídica del derecho al ingreso. Una sentencia tiene la consideración de firme, de acuerdo con lo establecido en el artículo 207 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuando contra ella "no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado". En el caso de que solicite la ejecución provisional de la sentencia, el ingreso derivado de la indemnización se devengará en el periodo impositivo en el que la sentencia adquiere firmeza. Por lo tanto, dado que la sentencia no ha adquirido firmeza, al haber sido recurrida en segunda instancia, la entidad consultante no tiene que contabilizar ingreso alguno por el cobro de la indemnización en ese ejercicio sino que debe registrar un pasivo por el importe cobrado. Por tanto, el cobro de la mencionada indemnización, de forma provisional, no debe tener incidencia alguna en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y, por ende, no debe tener incidencia alguna en la base imponible del periodo». La misma tesis se sustenta en las Consultas de 20 de enero de 2014 (V0115/2014 –NFC050121–) y de 29 de mayo de 2015 (V1695/2015 –NFC054860–).

tal modo que el importe de dicha indemnización no se reconocería en ningún momento ni en la cuenta de pérdidas y ganancias ni en la base imponible²⁴.

Ahora bien, en la Consulta de 18 de noviembre de 2016 (V5021/2016 –NFC063098–) la DGT rectifica la tesis que había sostenido con anterioridad. Lo primero que reconoce es que, en relación con este tipo de indemnización, se ha de aplicar la normativa contable, al no existir ninguna norma en la LIS dedicada a esta materia²⁵. Es por ello que para resolver la cuestión planteada, la DGT pide un informe al ICAC. Esta solicitud es del todo acertada, en la medida en que el asunto tiene un carácter eminentemente contable, pues se trata de analizar la aplicación del principio del devengo en los casos de cobro de una indemnización que esté recurrida en la instancia superior, por lo que debe ser el órgano encargado de la normalización contable el que aporte el criterio que solucione esta cuestión. Téngase en cuenta que cuando el artículo 11.1 de la LIS determina que, a efectos de la imputación temporal de los ingresos y gastos en el IS, se aplicará el principio del devengo, se establece que se interpretará de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable²⁶. Lo cierto es que en el informe emitido por el ICAC a la DGT se adelanta el criterio defendido en la Consulta 3 del BOICAC 108, de diciembre de 2016. En la medida en que coinciden los criterios, nos abstenemos de reproducir de forma íntegra el contenido del informe que se transcribe en la consulta. De este modo, la DGT reconoce que, en caso de que se cobre la indemnización de forma provisional, se ha de reconocer el activo y el correspondiente ingreso, que deberá integrarse en la base imponible del IS²⁷. Por otra parte, reconoce la posibilidad

²⁴ Así se reconoce en la Consulta de 20 de enero de 2014: «En el momento en que la sentencia adquiera firmeza, si el fallo fuera favorable, la entidad consultante contabilizará un ingreso extraordinario por el importe de la indemnización reconocida judicialmente. Por el contrario, si el fallo fuera desfavorable, la entidad consultante dará de baja la cuenta de pasivo contabilizada por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca, en ningún momento, en la cuenta de pérdidas y ganancias y, en consecuencia, sin que la restitución de dicha indemnización tenga incidencia en la base imponible del periodo». En el mismo sentido la Consulta de 29 de mayo de 2015.

²⁵ La consulta señala que «en relación a las indemnizaciones, debe aplicarse la normativa contable, dado que, entre los preceptos que contiene la LIS para corregir el resultado contable y determinar la base imponible, no figura ninguna norma destinada a modificar el tratamiento contable de los ingresos derivados del cobro de indemnizaciones».

²⁶ El artículo 11.1 de la LIS señala lo siguiente: «Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros».

²⁷ La DGT concluye que «de conformidad con lo anterior, habrá que distinguir dos situaciones en relación con la indemnización recibida, en el caso de que la entidad demandada efectuara un depósito en una cuenta restringida del órgano judicial, esta circunstancia no originaría el reconocimiento de activo alguno, y por tanto, no se generaría ningún ingreso a integrar en la base imponible del impuesto. En esta circunstancia, no cabría dotar provisión alguna. Por el contrario, si la empresa recibe el importe acordado en el fallo judicial se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso, que debería integrarse en la base imponible del impuesto sobre sociedades, en los términos establecidos en el artículo 10.3 de la LIS [...] De acuerdo con lo anterior, la indemnización a percibir por la entidad consultante deriva de una sentencia que no ha adquirido firmeza sobre la que se ha solicitado la ejecución provisional, en la medida en que la entidad reciba el importe acordado en el fallo judicial y goce de libertad de disposición del citado importe, se cumplirían los requisitos para que se produjera el devengo del ingreso, y su correspondiente integración en la base imponible, en el periodo impositivo en el que recibiera dicho pago».

de que la provisión que se dote contablemente cuando la sentencia se haya recurrido en segunda instancia sea fiscalmente deducible en el mismo periodo²⁸. Se ha de destacar que, como señala el informe del ICAC transcrito en la mencionada consulta, la mera interposición del recurso no permite que se dote la provisión contable, sino que es preciso que un juicio experto, objetivo e imparcial determine que es probable que en la segunda instancia pueda recaer un fallo desfavorable²⁹. Por tanto, para evitar problemas en un procedimiento de comprobación futuro, se ha de estar en posesión de un informe experto en el que se analice el riesgo de que recaiga en vía de recurso un fallo contrario al que se obtuvo en primera instancia. De hecho, en el supuesto planteado se indica que se ha solicitado el citado informe.

Por tanto, en el caso que nos ocupa no se debe realizar ajuste alguno, pues el criterio aplicado en el ámbito contable, que se sustenta en la tesis defendida por el ICAC, es válido a efectos fiscales, de acuerdo con lo señalado por la DGT.

n) Deterioro de créditos

Deterioro de valor del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza

La pérdida por deterioro de valor del crédito contra el Ayuntamiento de Zaragoza no resulta deducible fiscalmente, pues para ello habría sido necesario que se iniciara un procedimiento arbitral o judicial que versara sobre la existencia o cuantía del crédito³⁰. En este caso, ni la cuantía ni la existencia del crédito son aspectos que resultan controvertidos, pues la pérdida dotada en el ámbito contable se fundamenta únicamente en el retraso en el pago del mencionado crédito. El ajuste que se debe realizar se determinará del siguiente modo:

²⁸ En cuanto a la posibilidad de deducir la provisión dotada contablemente la DGT señala que «de conformidad con lo anterior, el artículo 14 no establece ninguna limitación en relación a las provisiones dotadas derivadas de litigios en curso, por tanto, estas tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en el impuesto sobre sociedades en el periodo impositivo en que se dote».

²⁹ En este sentido, el informe incluido en la consulta de la DGT señala lo siguiente: «En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente, porque es probable que el fallo sea desfavorable, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15.ª del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, la empresa deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro. En definitiva, la existencia de un procedimiento judicial en curso no es razón suficiente para que la incertidumbre inherente a esta situación origine el reconocimiento de un pasivo. En el caso de procedimientos judiciales, la existencia de una obligación presente se determina por el juicio experto, objetivo e imparcial, sobre la posibilidad de existencia de la obligación, debiendo concluir que se cumple el principal requisito para el reconocimiento de una provisión cuando sea más posible que exista una obligación que lo contrario».

³⁰ El artículo 13.1 establece que «no serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos: 1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía».

Gasto reconocido (pérdida por deterioro)	8.742,67
Ingreso reconocido (recuperación IVA repercutido)	6.300
Ajuste sobre el resultado contable	+ 2.442,67

Deterioro de valor del crédito contra Fail, SL

En relación con el crédito de la entidad que fue declarada en noviembre de 2017 en concurso de acreedores, el artículo 13.1 de la LIS determina su carácter deducible en el IS³¹. Por tanto, el gasto reconocido en el ámbito contable resulta deducible fiscalmente. La pérdida por deterioro que se ha registrado en el ejercicio asciende a 24.532,77 euros, si bien dicha cifra se ha debido ajustar como consecuencia de la modificación de la base imponible del IVA que se ha realizado en el plazo previsto en el artículo 80.Tres de la LIVA, lo que supuso una reducción de 4.200 euros de la señalada pérdida, en la medida en que dicha cuota de IVA va a ser recuperada directamente de la Hacienda Pública en la siguiente declaración-liquidación trimestral. De acuerdo con todo ello, no procede realizar ajuste alguno en relación con este gasto.

Deterioro de valor por el sistema global

En relación con la base sobre la que puede aplicarse el porcentaje establecido en el artículo 104 de la LIS, contablemente ya se han eliminado de la cifra de deudores los créditos sobre los que se ha dotado la pérdida por el método individual³². Incluso se ha eliminado el crédito correspondiente a la reversión de las construcciones e instalaciones construidas sobre el terreno sobre el que se ha constituido el derecho de superficie, pues aunque dicha cantidad se integre en la cifra de deudores no tendría el menor sentido realizar un seguimiento de su deterioro por el método global. De este modo, en el ámbito contable se ha considerado que este método debe afectar al resto de deudores por operaciones comerciales. Estos mismos criterios son también los que deben aplicarse a efectos del IS, por lo que la base coincide en el ámbito contable y fiscal.

Por tanto, las diferencias vienen únicamente por el porcentaje de créditos fallidos que se ha tomado en consideración en el ámbito contable, pues la pérdida se ha determinado mediante la aplicación de un 3% sobre la cifra de los deudores, de lo que resulta una cantidad de 6.304,50 euros

³¹ En concreto el artículo 13.1 determina que «serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias: [...] b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso».

³² Entre ellos se encuentra también el crédito que adeuda el Ayuntamiento de Zaragoza. Aun cuando la pérdida por deterioro no tenga carácter deducible en el IS, tampoco se puede integrar en la señalada base de cálculo a efectos fiscales por no tener en ningún caso carácter deducible de acuerdo con el artículo 13.1 de la LIS. En este sentido, el artículo 104.2 de la LIS determina que «los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de esta ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, no se incluirán entre los deudores referidos en el apartado anterior».

(210.150 × 0,03). Sin embargo, el artículo 104 de la LIS limita la pérdida por deterioro como máximo al 1 % sobre la cifra de deudores³³. Por tanto, la cantidad deducible asciende a 2.101,5 euros (210.150 × 0,01). En consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 4.203 euros.

Gasto reconocido contablemente	6.304,50
Gasto deducible en el IS	2.101,50
Ajuste sobre el resultado contable	+ 4.203

Por otra parte, el artículo 104.3 de la LIS establece que «el saldo de la pérdida por deterioro efectuada de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 no podrá exceder del límite citado en dicho apartado», es decir, del 1 % sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo. En consecuencia, si en periodos anteriores se dotó esta pérdida por deterioro, deberá revertir su importe, pues en otro caso el saldo global de la pérdida excedería del señalado límite. Ahora bien, para determinar los ajustes que proceden realizar es preciso analizar cómo se ha actuado en el ámbito contable. A tal efecto, se ha registrado la reversión de la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, para lo cual se ha computado un ingreso de 3.930 euros. No obstante, desde el punto de vista fiscal este ingreso resulta excesivo, pues en el periodo anterior tan solo fue deducible una cuantía de 1.310 euros. En consecuencia, deberá realizarse un ajuste negativo por importe de 2.620 euros, que coincide con el ajuste positivo realizado en el periodo anterior. En definitiva, esto permite que la cantidad que fue deducida en el periodo anterior por el método global (1.310 €) sea corregida mediante el cómputo de un ingreso del mismo importe (esta es la cifra que no se ha ajustado en relación con el ingreso registrado en contabilidad).

ñ) Amortizaciones

1. Construcciones

- Amortización contable: $270.000^{34} \times 1/50 \times 4/12 = 1.800$ euros.
- Amortización fiscal: $270.000 \times 0,02 \times 2 \times 4/12 = 3.600$ euros.

En la medida en que se trataba de un elemento patrimonial nuevo se puede aplicar el doble del coeficiente de tablas de acuerdo con el artículo 103 de la LIS. Procede, por tanto, realizar un ajuste negativo por importe de 1.800 euros.

³³ El artículo 104.1 de la LIS establece que «en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo».

³⁴ Aunque la construcción se valoró inicialmente por 240.000 euros, la subsanación del error derivado de las obras acometidas en el local determina que su nueva valoración sea de 270.000 euros que habrá de distribuirse en la vida útil estimada del activo (50 años) desde la fecha en que está en condiciones de funcionamiento (1 de septiembre de 2017).

2. *Maquinaria adquirida mediante leasing (2016)*

- Amortización contable: $120.000 \times 1/10 = 12.000$ euros.
- Amortización fiscal: la cantidad máxima que puede deducir es 21.807,62 euros, que es la cuota de recuperación del coste del bien satisfecha en el ejercicio. Este es el límite máximo que puede deducir en el periodo la entidad.

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 9.807,62 euros.

3. *Máquina adquirida en 2015 y que se vende en 2017*

Primero, procede realizar un ajuste positivo por importe de 1.750 euros como consecuencia de la reversión de los ajustes que se producen en el momento de dar de baja el valor en libros del componente provisión incorporado a la valoración inicial del activo.

Segundo, hasta el momento de la venta se deberá amortizar la máquina. En la medida en que puede beneficiarse de la aplicación del doble de coeficiente de tablas, podrá realizar un ajuste negativo de 7.500 euros, como consecuencia de la diferencia entre la amortización contabilizada y la que resulta deducible fiscalmente:

- Amortización contable: $100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$ euros.
- Amortización fiscal: $100.000 \times 0,1 \times 2 \times 9/12 = 15.000$ euros.

Tercero, al venderse la máquina en 2017 deberán revertir los ajustes negativos realizados desde la puesta en funcionamiento de la misma, por lo que se deberá realizar un ajuste positivo de 25.000 euros.

4. *Mobiliario*

- Amortización contable: $12.000 \times 1/10 = 1.200$ euros.
- Amortización fiscal: $12.000 \times 0,1 \times 2 = 2.400$ euros. En este caso, al tratarse de un elemento patrimonial nuevo, se puede aplicar el doble del coeficiente de tablas de acuerdo con el artículo 103 de la LIS.

Por tanto, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 1.200 euros.

5. *Equipos informáticos*

- Amortización contable: $8.000 \times 1/4 = 2.000$ euros.
- Amortización fiscal: $8.000 \times 0,25 \times 2 \times 1/12 = 333,33$ euros. Téngase en cuenta que, debido a la aceleración de la amortización por la aplicación del doble del coefi-

cienta de tablas, en el ámbito fiscal la cantidad pendiente de amortizar es 333,33 euros, en la medida en que solo le queda un mes de vida útil fiscalmente, pues el elemento se adquirió el 1 de febrero de 2015 y tenía una vida útil fiscal de dos años.

En consecuencia, procede realizar un ajuste positivo de 1.666,67 euros.

6. Elementos de transporte adquirido en enero de 2016 (cedido como retribución en especie)

- Amortización contable: $30.000 \times 1/10 = 3.000$ euros.
- Amortización fiscal: $30.000 \times 0,1 \times 2 = 6.000$ euros. En este caso, se está empleando a efectos contables un porcentaje inferior al de tablas, que es el 16%. Sin embargo, el principio de inscripción contable impide que se pueda superar a efectos fiscales el coeficiente lineal empleado en el ámbito contable. Ahora bien, en la medida en que se trata de un elemento patrimonial que se adquirió nuevo y ser una empresa de reducida dimensión, Empiem, SA puede amortizar hasta el doble de la cantidad contabilizada, pues esta diferencia sí estaría excluida del principio de inscripción contable.

Por tanto, procederá realizar un ajuste negativo por importe de 3.000 euros.

7. Elementos de transporte adquirido en octubre de 2016

- Amortización contable: $50.000 \times 1/6,25 = 8.000$ euros.
- Amortización fiscal: Al gozar de libertad de amortización, fiscalmente este elemento se amortizó por completo en 2016. Por tanto, en el periodo 2017 no procede deducir ninguna cantidad en concepto de amortización.

Como consecuencia, se deberá realizar un ajuste positivo de 8.000 euros.

8. Elementos de transporte adquirido en 2017

- Amortización contable: $55.000 \times 1/6,25 \times 10/12 = 7.333,33$ euros.
- Amortización fiscal: $55.000 \times 0,16 \times 2 \times 10/12 = 14.666,66$ euros. Al tratarse de un elemento patrimonial nuevo se puede aplicar el doble del coeficiente de tablas de acuerdo con el artículo 103 de la LIS.

En consecuencia, se deberá realizar un ajuste negativo por importe de 7.333,33 euros.

A modo de resumen, en la tabla siguiente se muestran los ajustes derivados de la amortización de los diferentes elementos del inmovilizado:

Elemento	Amortización contable (2017)	Gasto fiscal	Ajuste
Construcciones	$270.000 \times 1/50 \times 4/12 = 1.800$	$270.000 \times 0,02 \times 2 \times 4/12 = 3.600$	-1.800
Maquinaria (2016)	$120.000 \times 1/10 = 12.000$	21.807,62	-9.807,62
Máquina (2015)	$100.000 \times 0,1 \times 9/12 = 7.500$	$100.000 \times 0,2 \times 9/12 = 15.000$	-7.500
Mobiliario	$12.000 \times 1/10 = 1.200$	$12.000 \times 0,1 \times 2 = 2.400$	-1.200
Equipos informáticos	$8.000 \times 1/4 = 2.000$	$8.000 \times 1/4 \times 1/12 \times 2 = 333,33$	+1.666,67
Elementos de transporte (1/2016) ..	$30.000 \times 1/10 = 3.000$	$30.000 \times 0,1 \times 2 = 6.000$	-3.000
Elementos de transporte (10/2016)	$50.000 \times 1/6,25 = 8.000$	0	+8.000
Elementos de transporte (2017) ...	$55.000 \times 1/6,25 \times 10/12 = 7.333,33$	$7.333,33 \times 2 = 14.666,66$	-7.333,33

o) Deterioro de valor de existencias

El artículo 13.2 de la LIS determina cuáles son las pérdidas por deterioro de activos que no resultan deducibles. Entre ellas, no se hace referencia a las pérdidas correspondientes a los activos corrientes, por lo que dicho gasto resulta deducible a efectos del IS y no procede realizar ajuste alguno, pues en la medida en que la LIS no hace referencia a este concepto debe admitirse la regulación contable, incluido el método empleado para su determinación.

p) Gastos financieros

No se debe realizar ningún ajuste, dado que no se cumplen los requisitos para que deba limitarse la deducción de este tipo de gastos de acuerdo con el artículo 16 de la LIS. Así es en la medida en que los gastos financieros netos del periodo no superan la cifra de 1.000.000 de euros pues, de acuerdo con los registros contables, su importe es de 13.998,18 euros según se detalla seguidamente.

Código	Título	Saldo
66000	Gastos financieros por actualización de provisiones	74,54
66200	Intereses de deudas	12.268,64
66900	Otros gastos financieros	1.655
Total		13.998,18

q) IS contabilizado

Se debe realizar un ajuste positivo por el IS registrado. En consecuencia, el ajuste será de 23.809,87 euros³⁵.

r) Base imponible negativa

La compensación de la base imponible negativa se aplica en su totalidad, dado que su cuantía no supera el millón de euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.1 de la LIS.

s) Reserva de nivelación

De acuerdo con el artículo 105 de la LIS, al tratarse de una empresa de reducida dimensión puede reducir la base imponible en un 10% por el concepto de reserva de nivelación. El importe de dicha reducción se calcula sobre la base imponible del periodo, una vez minorada la renta obtenida en las bases negativas pendientes de compensación. En la medida en que la base imponible antes de la reserva de nivelación asciende a 155.151,11 euros, la mencionada reducción se cuantificará aplicando un 10% sobre dicha base. En concreto, la reserva de nivelación que podrá aplicar en el periodo asciende, como máximo, a 15.515,11 euros.

t) Deducción generada en el ejercicio

En la medida en que se ha contratado a un trabajador con una igual o superior al 65% la deducción que corresponde es 12.000 euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 de la LIS.

No obstante, el artículo 39 de la LIS establece un límite máximo en relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, que no podrá superar el 25% de la cuota íntegra³⁶. En consecuencia, la cantidad máxima que puede aplicar en 2017 es:

$$\text{Deducción aplicable (2017)} = 34.909 \times 0,25 = 8.727,25 \text{ euros}$$

El resto, esto es, 3.272,75 euros (12.000 – 8.727,25), podrá ser deducido en los 15 años siguientes³⁷.

³⁵ Véase apartado 4.6 de la solución del caso práctico.

³⁶ El apartado 1 determina que «el importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones».

³⁷ El artículo 39.1 de la LIS establece que «las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos».

u) Relación de los ajustes a practicar en 2017

A modo de resumen, se recogen en la tabla siguiente los ajustes positivos y negativos que se han de practicar sobre el resultado contable para obtener la base imponible del periodo:

		Aumentos	Disminuciones
Ajustes	Impuesto sobre sociedades	23.809,87	
	Gasto de periodo anterior (art. 11.3)		20.000
	Aplicación de criterio de caja en venta de maquinaria adquirida en 2015 (art. 11.4)		7.647,06
	Pérdida por deterioro del crédito del ayuntamiento (art. 13.1)	2.442,67	
	Deterioro local adquirido en 2017 (art. 13.2)	38.200	
	Baja furgoneta donada (art. 15 e)	8.050	
	Atenciones a clientes y proveedores (art. 15 e)	7.300	
	Donación por diferencia entre valor de mercado y valor contable (art. 17.4 a)	3.950	
	Reversión deterioro furgoneta donada (art. 20)		800
	Amortización de elemento de transporte adquirido 10/2016 (art. 102)	8.000	
	Amortización de equipos informáticos (art. 103)	1.666,67	
	Amortización de construcciones (art. 103)		1.800
	Amortización de elemento de transporte adquirido 1/2016 (art. 103)		3.000
	Amortización de elemento de transporte adquirido 2017 (art. 103)		7.333,33
	Amortización de mobiliario (art. 103)		1.200
	Amortización máquina adquirida en 2015 y que se vende en 2017 (art. 103)	26.750 (1)	7.500
	Amortización de maquinaria adquirida por <i>leasing</i> en 2016 (art. 106)		9.807,62
			.../...

		Aumentos	Disminuciones
.../...			
Ajustes (cont.)	Pérdida por deterioro por el sistema global (art. 104)	4.203	
	Pérdida por deterioro por el sistema global. Corrección de la reversión de la pérdida de 2016 (art. 104)		2.620
Total		124.372,21	61.708,01
<p>(1) En relación con la amortización de la máquina se han de realizar tres ajustes distintos. Por un lado, se han de realizar dos ajustes positivos que importan en total 26.750 euros. El primer ajuste, por importe de 25.000 euros, tiene su origen en la reversión que se produce en la venta de la máquina de los ajustes negativos realizados con anterioridad por la aplicación del artículo 103 de la LIS. El segundo ajuste positivo, por importe de 1.750 euros, deriva de la reversión de los ajustes que se producen en el momento de dar de baja el valor en libros del componente provisión incorporado a la valoración inicial del activo. Finalmente, se ha de realizar un ajuste negativo de 7.500 euros por la aplicación del artículo 103 de la LIS para amortizar el elemento patrimonial durante los nueve meses que ha permanecido en el patrimonio de la empresa.</p>			

4.3. LIQUIDACIÓN DEL IS DE 2017

Partiendo del resultado contable después de impuestos (95.686,91 €) que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2017 y tomando en consideración los ajustes antes comentados, la liquidación del IS de dicho periodo presentará el detalle siguiente:

Resultado contable después de impuestos	95.686,91
± Ajustes	+124.372,21
	-61.708,01
= Base imponible previa	158.351,11
- Base imponible negativa (2016)	3.200 (1)
= Base imponible antes de la reserva de nivelación	155.151,11
- Reserva de nivelación	15.515,11 (2)
= Base imponible después de la reserva de nivelación	139.636
× Tipo impositivo	0,25
= Cuota íntegra	34.909
	.../...

.../...	
– Deducciones	8.727,25 (3)
– Bonificaciones	–
= Cuota líquida	26.181,75
– Retenciones y pagos a cuenta	18.150 (4)
= Cuota diferencial	8.031,75
<p>(1) Véase apartado r) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico. (2) Véase apartado s) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico. (3) Véase apartado t) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico. (4) De acuerdo con los registros contables, las retenciones y pagos fraccionados correspondientes al periodo 2017 ascienden a 18.150 euros (saldo de la cuenta 473, «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta»).</p>	

4.4. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO CORRIENTE

De acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «el gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente», es decir, deberá reconocerse un gasto en concepto de impuesto corriente cuya valoración debería coincidir con la cuota líquida consignada en la liquidación del IS. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, se ha llevado a cabo una corrección negativa del resultado contable, por una cuantía de 20.000 euros, como consecuencia de un gasto reconocido contra cuentas de patrimonio neto (registro de un gasto de un ejercicio anterior³⁸), lo que exige la discriminación de los ajustes para el reconocimiento adecuado del impuesto corriente como se indica a continuación:

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
Beneficio antes de impuestos	119.496,78		119.496,78
± Ajustes	+100.562,34		+100.562,34
	–41.708,01	–20.000	–61.708,01
			.../...

³⁸ Véase apartado g) del epígrafe 4.2 de la solución del caso práctico.

	Repercusión en pérdidas y ganancias	Repercusión en patrimonio neto	Total
.../...			
= Base imponible previa	178.351,11	-20.000	158.351,11
- Base imponible negativa (2016)	3.200		3.200
= Base imponible antes de reserva de nivelación	175.251,11	-20.000	155.151,11
- Reserva de nivelación	15.515,11		15.515,11
= Base imponible del periodo	159.636	-20.000	139.636
× Tipo impositivo	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	39.909	-5.000	34.909
- Deducciones	8.727,25		8.727,25
- Bonificaciones			-
= Cuota líquida	31.181,75	-5.000	26.181,75
- Retenciones y pagos a cuenta	18.150		18.150
= Cuota diferencial	13.031,75	-5.000	8.031,75

En vista de la tabla anterior, donde se han diferenciado entre ajustes que afecten a partidas del resultado contable o de patrimonio neto y de acuerdo con el apartado 4 de la NRV 15.^a del PGC-Pymes, el gasto por impuesto corriente se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, los activos y pasivos por impuesto corriente relacionados con transacciones reconocidas directamente en una partida de patrimonio neto se registrarán con cargo o abono a dicha partida. En consecuencia, el reconocimiento del gasto por impuesto corriente devengado en el ejercicio 2017 se llevará a cabo como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
63000	Impuesto corriente	31.181,75	
11300	Reservas voluntarias		5.000
47300	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		18.150
47520	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		8.031,75

4.5. VALORACIÓN Y REGISTRO DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO DIFERIDO

a) Clasificación de los ajustes practicados sobre el resultado contable

El registro del gasto (ingreso) por impuesto diferido que, de acuerdo con la NRV 15.^a del PGC-Pymes, «se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido...» requiere la clasificación de las diferencias temporarias, que son aquellas que tienen origen en la distinta valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa y que, normalmente, se producen –como sucede en el caso que nos ocupa– por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos por la utilización de diferentes criterios de imputación temporal en los ámbitos contable y fiscal y que, consecuentemente, revertirán en periodos futuros. Junto a este tipo de diferencias, pueden aparecer otras de carácter permanente que, según dispone la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios³⁹, son aquellas «entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias».

Las diferencias temporarias, por su parte, han de ser separadas en imponibles (aquellas que dan lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros) y deducibles (aquellas que dan lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros).

En el caso planteado, los diferentes ajustes practicados sobre el resultado contable se clasificarán como sigue:

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Diferencias permanentes:				
• IS contabilizado	23.809,87			
• Gasto de periodo anterior				20.000
• Deterioro del local (2017)	2.000 (1)			
				.../...

³⁹ BOE núm. 40, de 16 de febrero de 2016 (NFL017871).

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
.../...				
• Resultado por donación de furgoneta ..	8.050			
• Atenciones a clientes/proveedores	7.300			
• Diferencia valor de mercado (donación)	3.950			
• Deterioro de valor (Ayuntamiento de Zaragoza)	2.442,67			
Diferencias temporarias:				
1. Con origen en el ejercicio				
• Aplicación del criterio de caja		7.647,06		
• Deterioro del local (2017)	36.200			
• Amortización del local		1.800		
• Amortización vehículo (1/2016)		3.000		
• Amortización vehículo (2017)		7.333,33		
• Amortización mobiliario		1.200		
• Amortización máquina (2015)		7.500		
• Amortización máquina (2016)		9.807,62		
• Deterioro de valor (sistema global)	4.203			
2. Con origen en ejercicios anteriores				
• Deterioro furgoneta donada		800		
• Amortización vehículo (10/2016)	8.000			
• Amortización equipos informáticos .	1.666,67			
• Deterioro de valor (sistema global) ...		2.620		
.../...				

	Cuenta de pérdidas y ganancias		Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
.../...				
• Corrección amortizaciones por nueva estimación costes de retiro (máquina vendida)	1.750			
• Corrección de las amortizaciones aceleradas (máquina vendida)	25.000			
Total	124.372,21	41.708,01		20.000
<p>(1) De acuerdo con los registros realizados al cierre del ejercicio, el gasto reconocido en 2017 por el deterioro del local adquirido en dicho periodo asciende a 38.200 euros distribuyéndose entre el solar sobre el que se asienta el inmueble (2.000 €) y la construcción (36.200 €). Si tenemos en cuenta que el gasto contabilizado no tiene carácter deducible en la liquidación de 2017 pero que sí lo será, de acuerdo con el artículo 20 de la LIS, cuando se transmita o se dé de baja si el activo no es amortizable o, tratándose de elementos patrimoniales amortizables, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, la reversión del ajuste está ligada al tiempo. Sin embargo, la consideración contable del ajuste por deterioro del solar y por deterioro de la construcción difiere como consecuencia del momento a partir del cual se producirá fiscalmente la reversión del mismo. En este sentido, en relación con el deterioro del local, salvo que la empresa prevea que venderá o dará de baja el local en un plazo de 10 años contados desde el cierre del ejercicio 2017, en aplicación del principio de prudencia, no podrá reconocer un activo por impuesto diferido (apartado 3 a) del art. 5 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016) y, consecuentemente, la diferencia tendrá la consideración de permanente. En cambio, el ajuste positivo practicado por el deterioro de la construcción, en la medida en que revertirá fiscalmente en la vida útil restante del activo, tendrá la consideración contable de diferencia temporal.</p>				

Las diferencias permanentes no dan lugar a efecto impositivo alguno en balance. En cuanto a las diferencias temporarias, se producen las siguientes situaciones:

- Las diferencias temporarias con origen en el ejercicio derivadas de ajustes positivos dan lugar al reconocimiento de activos por impuesto diferido, siempre que lo permita el principio de prudencia. En cambio, si son consecuencia de ajustes negativos determinarán el reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.
- Las diferencias temporarias con origen en ejercicio anteriores como consecuencia de ajustes positivos dan lugar a la reversión de pasivos por impuesto diferidos mientras que si proceden de ajustes negativos darán lugar a la reversión de activos por impuesto diferido.

b) Valoración y registro de los activos por diferencias temporarias deducibles

En aplicación del principio de prudencia, solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan la recuperación de esos activos. Puesto que Empiem, SA no duda sobre la obtención de ganancias futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido que se presen-

ten, de acuerdo con la última tabla, habrá de reconocer activos por impuesto diferido, valorados según el tipo de gravamen esperado en la fecha de su reversión, por las diferencias temporarias deducibles que, como consecuencia de ajustes negativos en la liquidación del IS, se han originado en el ejercicio, lo que dará lugar a los siguientes registros:

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en el deterioro de la construcción adquirida en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
47402	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2017)	9.050	
63010	Impuesto diferido		9.050

- Por el activo derivado de la diferencia temporaria deducible con origen en el deterioro de créditos comerciales cifrado mediante el sistema global de estimación del riesgo de insolvencias:

Código	Título	Debe	Haber
47403	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2017)	1.050,75	
63010	Impuesto diferido		1.050,75

Por su parte, las diferencias temporarias deducibles con origen en ejercicios anteriores y derivadas de ajustes negativos en la liquidación del IS provocarán la reversión de los siguientes activos por impuesto diferido:

- Por la reversión del activo por diferencias temporarias deducibles con origen en el deterioro reconocido en 2016 de la furgoneta que ha sido donada en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	200	
47400	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro inmovilizado-2015)		200

- Por la reversión del activo por diferencias temporarias deducibles con origen en el deterioro de créditos comerciales cifrado mediante estimación global en el ejercicio 2016:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	655	
47401	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro créditos-2016)		655

c) Valoración y registro de los pasivos por diferencias temporarias imponibles

Con carácter general, las diferencias temporarias imponibles darán lugar al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido que habrán de ser valorados según el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión. De acuerdo con la tabla incluida en el apartado a) de este epígrafe, Empiem, SA deberá reconocer pasivos por impuesto diferido como consecuencia de las diferencias temporarias con origen en el ejercicio y procedentes de ajustes negativos de la forma siguiente:

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia del empleo, a efectos fiscales, del criterio de caja para integrar en la base imponible el resultado habido en la venta de una máquina:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	1.911,77	
47907	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (criterio de caja)		1.911,77

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la construcción adquirida en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	450	
47908	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (construcciones-2017)		450

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del vehículo adquirido en enero de 2016:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	750	
47905	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2016)		750

- Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del vehículo adquirido en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	1.833,33	
47909	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (vehículo-2017)		1.833,33

• Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del mobiliario adquirido en 2015:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	300	
47901	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (mobiliario-2015)		300

• Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina adquirida en 2015:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	1.875	
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)		1.875

• Por el pasivo por la diferencia temporaria imponible originada en el ejercicio como consecuencia de la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina adquirida mediante *leasing* en 2016:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	2.451,91	
47904	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (<i>leasing</i> -2016)		2.451,91

Por otra parte, la realización de ajustes positivos en la liquidación del IS con la consideración contable de diferencias temporarias con origen en ejercicios anteriores dará lugar a la reversión de los siguientes pasivos por impuesto diferido:

• Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización del vehículo adquirido en octubre de 2016 respecto del cual, fiscalmente, se aplicó el beneficio que representa la libertad de amortización:

Código	Título	Debe	Haber
47906	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (libertad de amortización)	2.000	
63010	Impuesto diferido		2.000

• Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, del equipo informático adquirido en 2015:

Código	Título	Debe	Haber
47902	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (equipo informático-2015)	416,67	
63010	Impuesto diferido		416,67

• Por la reversión parcial del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la corrección de la amortización de la máquina adquirida en 2015 como consecuencia de la nueva estimación de los costes de desmantelamiento:

Código	Título	Debe	Haber
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)	437,50	
63010	Impuesto diferido		437,50

• Por la reversión del pasivo por diferencias temporarias imponibles con origen en la diferente amortización, en los ámbitos contable y fiscal, de la máquina adquirida en 2015 y vendida en 2017:

Código	Título	Debe	Haber
47900	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (máquina-2015)	6.250	
63010	Impuesto diferido		6.250

d) Valoración y registro del pasivo por impuesto diferido derivado de la reserva de nivelación

De acuerdo con la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 y, especialmente, la Consulta 1 del BOICAC 106, de junio de 2016 (NFC059913), desde un punto estrictamente contable, al suponer la reserva de nivelación una minoración de la base imponible «se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales)».

En el caso que nos ocupa, Empiem, SA ha reducido su base imponible, en concepto de reserva de nivelación, por una cuantía de 15.515,11 euros que obligará al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	3.878,78	
47910	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (reserva de nivelación)		3.878,78

Además, la empresa, a tenor de artículo 105 de la LIS, vendrá obligada a dotar una reserva por el importe de la minoración realizada, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición de dicha cantidad a la base imponible. Como apunta la consulta del ICAC antes citada, al efecto de dotar la reserva, podrá emplearse una subcuenta con adecuada denominación de la cuenta 114, «Reservas especiales».

e) Valoración y registro de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de periodos anteriores

La compensación de bases imponibles negativas da lugar a la desaparición del crédito reconocido en la partida de activo 47450, «Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016», por la cuantía correspondiente de aplicar el tipo de gravamen del 25 % sobre la base imponible negativa aplicada en la liquidación (3.200 €), lo que se registrará como sigue:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	800	
47450	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2016		800

f) Valoración y registro de las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota

Como se ha comentado, Empiem, SA ha generado durante el ejercicio 2017 el derecho a practicar una deducción de 12.000 euros por la contratación de un trabajador con discapacidad. Sin embargo, dicha ventaja fiscal no ha podido ser aplicada en su totalidad por insuficiencia de cuota. Esta situación determinará el reconocimiento de un crédito fiscal por dicha cuantía, siempre que la empresa prevea su recuperación en un plazo de 10 años⁴⁰, lo que se reconocerá de la forma siguiente:

⁴⁰ Pese a que fiscalmente, en atención al artículo 19.1 de la LIS, la deducción no aplicada podrá ser utilizada en los 15 periodos siguientes, el artículo 5.2 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, como se ha comentado, establece que «salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras... cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido...».

Código	Título	Debe	Haber
47420	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	3.272,75	
63010	Impuesto diferido		3.272,75

4.6. DETERMINACIÓN DEL GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

De acuerdo con los movimientos experimentados por las cuentas 63000, «Impuesto corriente», y 63010, «Impuesto diferido», en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2017 lucirá un gasto por impuesto sobre beneficios por la cuantía siguiente:

Impuesto corriente	31.181,75
± Impuesto diferido	-7.371,88
Gasto por impuesto sobre beneficios	23.809,87

4.7. EFECTO IMPOSITIVO DE LA SUBSANACIÓN DEL ERROR QUE HA DADO LUGAR A UN DIFERIMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN

En el apartado h) del epígrafe 4.2 de la solución del caso se puso de manifiesto que la corrección contable del error cometido en 2016, consistente en no incluir en el resultado de dicho periodo un ingreso devengado en el mismo, implica un retraso de la tributación en la medida en que el ingreso, reconocido mediante un abono en una cuenta de reservas, se ha computado en un ejercicio posterior al de su devengo contable. Para regularizar la situación tributaria, Empiem, SA deberá realizar una autoliquidación rectificativa del periodo 2016, lo que provocará que en los registros contables deba practicarse la siguiente anotación en la fecha en que lleve a cabo tal actuación:

Código	Título	Debe	Haber
11300	Reservas voluntarias	2.500	
47520	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.500

5. DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DESPUÉS DE IMPUESTOS

Para la determinación del resultado después de impuestos, se llevará a cabo la siguiente anotación contable:

Código	Título	Debe	Haber
63010	Impuesto diferido	7.371,88	
12900	Resultado del ejercicio	23.809,87	
63000	Impuesto corriente		31.181,75

Así, el beneficio después de impuestos que lucirá en la cuenta de resultados y en la partida «VII. Resultado del ejercicio» de los fondos propios del balance será de 95.686,91 euros:

Resultado del ejercicio antes de impuestos	119.496,78
– Gasto por impuesto sobre beneficios	23.809,87
Resultado del ejercicio después de impuestos	95.686,91

6. CONFECCIÓN DEL BALANCE, CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y NOTA 8 SOBRE SITUACIÓN FISCAL DE LA MEMORIA DEL EJERCICIO 2017

Partiendo del balance de sumas y saldos antes de la determinación del resultado, el cálculo de este y el registro del impuesto sobre beneficios, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2017 presentarán la configuración que se detalla seguidamente.

6.1. BALANCE

Activo	31.12.2017
	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE	587.737,31
I. Inmovilizado intangible	
II. Inmovilizado material	508.333,34
III. Inversiones inmobiliarias	30.000
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	
	.../...

Activo	31.12.2017
	Importe
.../...	
V. Inversiones financieras a largo plazo	32.990
VI. Activos por impuesto diferido	13.373,50
VII. Deudas comerciales no corrientes	3.040,47
B) ACTIVO CORRIENTE	412.551,28
I. Existencias	108.490
II. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	220.252,15
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	218.402,15
a) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a largo plazo	
b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo	218.402,15
2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos	
3. Otros deudores	1.850
III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
IV. Inversiones financieras a corto plazo	32.501,89
V. Periodificaciones a corto plazo	3.000
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	48.307,24
TOTAL ACTIVO (A + B)	1.000.288,59
Patrimonio neto y pasivo	Importe
A) PATRIMONIO NETO	177.686,91
A-1) Fondos propios	177.686,91
I. Capital	60.000
1. Capital escriturado	60.000
	.../...

Patrimonio neto y pasivo	31.12.2017
	Importe
.../...	
2. (Capital no exigido)	
II. Prima de emisión	
III. Reservas	22.000
IV (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	
V. Resultados de ejercicios anteriores	
VI. Otras aportaciones de socios	
VII. Resultado del ejercicio	95.686,91
VIII. (Dividendo a cuenta)	
A-2) Ajustes por cambios de valor	
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	
B) PASIVO NO CORRIENTE	475.897,30
I. Provisiones a largo plazo	45.351,47
II. Deudas a largo plazo	206.145,49
1. Deudas con entidades de crédito	
2. Deudas con otros organismos	
3. Acreedores por arrendamiento financiero	54.503,07
4. Otras deudas a largo plazo	151.642,42
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo	
IV. Pasivos por impuesto diferido	28.085,76
V. Periodificaciones a largo plazo	196.314,58
VI. Acreedores comerciales no corrientes	
VII. Deuda con características especiales a largo plazo	
	.../...

Patrimonio neto y pasivo	31.12.2017
	Importe
.../...	
C) PASIVO CORRIENTE	346.704,38
I. Provisiones a corto plazo	1.800
II. Deudas a corto plazo	174.776,69
1. Deudas con entidades de crédito	
2. Deudas con otros organismos	
3. Acreedores por arrendamiento financiero	23.116,08
4. Otras deudas a corto plazo	151.660,61
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
IV. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	170.127,69
1. Proveedores	113.175
a) Proveedores a largo plazo	
b) Proveedores a corto plazo	113.175
2. Otros acreedores	56.952,69
V. Periodificaciones a corto plazo	
VI. Deuda con características especiales a corto plazo	
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	1.000.288,59

6.2. CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Concepto	31.12.2017
	Importe
1. Importe neto de la cifra de negocios	2.270.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	65.330
	.../...

Concepto	31.12.2017
	Importe
.../...	
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	
4. Aprovisionamientos	-1.387.799,45
5. Otros ingresos de explotación	16.985,89
6. Gastos de personal	-419.446,52
7. Otros gastos de explotación	-319.455,48
8. Amortización del inmovilizado	-43.983,33
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	
10. Excesos de provisiones	641,34
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-36.250
12. Otros resultados	-15.351,47
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12)	130.670,98
13. Ingresos financieros	2.823,98
a) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero	
b) Otros ingresos financieros	2.823,98
14. Gastos financieros	-13.998,18
15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros	
16. Diferencias de cambio	
17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	
B) RESULTADO FINANCIERO (13 + 14 + 15 + 16 + 17)	-11.174,20
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B)	119.496,78
18. Impuestos sobre beneficios	-23.809,87
D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C + 18)	95.686,91

6.3. NOTA 8 «SITUACIÓN FISCAL» DE LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES

De acuerdo con el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre⁴¹, Empiem, SA habrá de incorporar en su memoria una nota 8 relativa a la situación fiscal cuyo detalle será el siguiente:

1. Impuestos sobre beneficios.

El desglose del gasto por impuesto sobre beneficios entre impuesto corriente e impuesto diferido, imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias, es el siguiente:

	Ejercicio 2017
Impuesto corriente (cuenta 63000)	31.181,75
Impuesto diferido (cuenta 63010)	-7.371,88
Gasto por impuesto sobre beneficios	23.809,87

2. Otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.

La empresa no ha realizado transacciones en el ejercicio que obliguen, según la norma tributaria vigente, a ofrecer información alguna.

⁴¹ El Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre (BOE núm. 304, de 17 de diciembre), por el que se modificó, entre otras normas contables, el PGC-Pymes, redujo considerablemente la información que, sobre la situación fiscal, debe ser revelada por las entidades con la consideración contable de pymes. En este sentido, estas empresas, como mínimo, habrán de facilitar información sobre:

1. El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.
2. Cualquier otra información cuya publicación venga exigida por la norma tributaria.

¿Se comportan más éticamente las consejeras que los consejeros de las comisiones de auditoría respecto a la calidad de la información contable?

María Consuelo Pucheta Martínez

*Profesora titular. Departamento de Finanzas y Contabilidad.
Universidad Jaume I*

Inmaculada Bel Oms

*Ph. D. Departamento de Administración de Empresas y Marketing.
Universidad Jaume I*

Gustau Olcina Sempere

*Profesor ayudante. Departamento de Educación.
Universidad Jaume I*

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

En este análisis, nuestro objetivo es investigar cómo la diversidad de género de los comités de auditoría (CA) afecta a la calidad de la información financiera, medida con la opinión que los auditores externos emiten a las empresas en los informes de auditoría. Planteamos que existe una relación negativa entre la diversidad de género en los CA y la probabilidad de recibir salvedades con errores, incumplimientos y omisión de información, y una asociación positiva entre la diversidad de género en los CA y la probabilidad de divulgar salvedades con incertidumbres. Los resultados muestran una asociación negativa entre la proporción de mujeres en los CA, la proporción de consejeras institucionales en los CA y la presencia de mujeres presidentas en los CA y la probabilidad de recibir salvedades por errores, incumplimientos y omisión de información. Además, los resultados también evidencian una relación positiva entre la diversidad de género en los CA, excepto por la proporción de consejeras ejecutivas, y la probabilidad de divulgar salvedades con incertidumbres. Estas conclusiones sugieren que la diversidad de género en los CA mejora la calidad de la información financiera, pero la mejora según el tipo de consejeras que formen los CA.

Palabras clave: comités de auditoría; consejeras; opinión del auditor; calidad de la información financiera.

Fecha de entrada: 30-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017

Do women directors behave more ethically than men directors of the audit committees with respect to the quality of the accounting information?

María Consuelo Pucheta Martínez
Inmaculada Bel Oms
Gustau Olcina Sempere

ABSTRACT

In this analysis, we aim at investigating how audit committees (ACs) gender diversity impacts on the quality of financial information, calculated with the opinion that external auditors give firms in the audit report. We hypothesize that there is a negative relation between gender diversity on ACs and the likelihood of receiving a qualification with errors, non-compliance and the omission of information, and a positive association between gender diversity on ACs and the probability of disclosing qualifications with uncertainties. The results show a negative association between the proportion of women directors on ACs, the proportion of institutional women directors on ACs and ACs chaired by women and the probability of receiving qualifications with errors, non-compliance and the omission of information. Additionally, the findings also report a positive relationship between gender diversity on ACs, except for the proportion of executive women directors, and the likelihood of disclosing qualifications with uncertainties. These conclusions suggest that gender diversity on ACs enhance financial reporting quality, but the improvement depends on the type of women director making up ACs.

Keywords: audit committee; women directors; audit opinion; financial reporting quality.

Sumario

1. Introducción
2. Contexto institucional
3. Marco teórico
4. Hipótesis
 - 4.1. Consejeras en los comités de auditoría
 - 4.2. Consejeras ejecutivas en los comités de auditoría
 - 4.3. Consejeras dominicales e independientes del comité de auditoría
 - 4.4. Comités de auditoría presididos por mujeres
5. Diseño empírico
 - 5.1. Variables
 - 5.2. Muestra
6. Análisis de los resultados
 - 6.1. Estadísticos descriptivos
 - 6.2. Regresión
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Pucheta Martínez, M.ª C., Bel Oms, I. y Olcina Sempere, G. (2018). ¿Se comportan más éticamente las consejeras que los consejeros de las comisiones de auditoría respecto a la calidad de la información contable? *RCyT. CEF*, 423, 147-176.

1. INTRODUCCIÓN

La sucesión de escándalos financieros ocurridos en la última década ha puesto en entredicho la credibilidad y calidad de la información financiera. Como consecuencia se han emitido varios reglamentos y recomendaciones de gobierno corporativo, tanto a nivel nacional como internacional, con el objetivo de mitigar estos problemas. Entre estas regulaciones destaca la publicación de los Códigos de Buen Gobierno (CBG). Numerosos países, incluido España, han mostrado mucho interés en los CBG, los cuales se caracterizan por los principios de «cumplir o explicar» las normas de gobierno corporativo.

Los comités de auditoría (CA) son recomendados por estos CBG para todas las empresas, principalmente las cotizadas, y en algunos países como España son obligatorios por ley en todas las empresas cotizadas, ya que juegan un papel importante como mecanismos de gobierno corporativo que mejoran la calidad de la información financiera, tal y como muestran los estudios previos, particularmente los relativos a su composición (Carcello y Neal, 2000). Sin embargo, la literatura académica ha prestado poca atención a otras características, incluyendo la diversidad de género.

La literatura previa centrada en el gobierno corporativo evidencia que la diversidad de género en los consejos de administración puede influir en la supervisión y el control de las actividades del consejo (Adams y Ferreira, 2012; Nielsen y Huse, 2010). En la actualidad, el efecto de la diversidad de género en los consejos, como mecanismo de gobierno corporativo, es relevante para los accionistas y gerentes de las empresas modernas, los medios de comunicación, los políticos y legisladores, entre otros motivos, porque muchos países ya han establecido legislaciones o políticas avanzadas cuyo objetivo es incrementar la proporción de consejeras en los consejos de administración (p. e. Noruega, España y Francia), y hay otros países que también están siguiendo sus pasos (p. e. Gran Bretaña y Bélgica). Centrándonos en España, la Ley 3/2007, «Ley de igualdad», se publicó en 2007 con el objetivo de recomendar una cuota de género del 40% en los consejos de las empresas cotizadas que debía ser alcanzada en 2015.

Muchas de las investigaciones previas evidencian que las mujeres en los consejos tienen una importante influencia en la literatura de gobierno corporativo como es el fomento de las buenas prácticas empresariales (Burgess y Tharenou, 2002), entre otras cuestiones. Por tanto, dada la importancia que tienen las mujeres en los consejos para asignar capital a las organizaciones, su papel en el gobierno corporativo (Terjesen *et al.*, 2009) y la escasa investigación realizada combinando la diversidad de género en los CA y la calidad de la información financiera (Ittonen *et al.*, 2010), creemos que el estudio de la repercusión que la diversidad de género en los CA tiene en la calidad de la información financiera merece nuestra atención. Así pues, el objetivo de este trabajo es contribuir a la creciente literatura sobre el papel que desempeña la mujer en el gobierno corporativo y, más concretamente, sobre la efectividad de los CA formados por mujeres en términos de mejora de la calidad de la información contable.

De acuerdo con algunos autores (Nielsen y Huse, 2010), las consejeras pueden supervisar a los gerentes de forma más efectiva que los consejeros. Siguiendo esta línea, nosotros planteamos que las empresas con diversidad de género en los consejos de administración tendrán más probabilidad de mejorar la calidad de la información financiera. Este estudio puede contribuir a la literatura previa ya que, hasta donde sabemos, hay pocos trabajos que analicen la influencia que la diversidad de género en los CA tiene en la calidad de la información financiera.

Este estudio es especialmente relevante para un país como España, ya que junto con Noruega es uno de los primeros países que recomienda u obliga, respectivamente, a los consejos de administración de las sociedades cotizadas a alcanzar una cuota de género (Ley 3/2007).

La mayoría de la literatura previa sobre el efecto de la diversidad de género de los CA sobre la calidad de la información financiera procede principalmente del mundo anglosajón (Ittonen *et al.*, 2010) y de países asiáticos como China (Qi y Tian, 2012) e Israel (Schwartz-Ziv, 2011), donde la situación es diferente a España.

El contexto empresarial en el que operan las empresas cotizadas españolas se caracteriza por tener diferentes mercados de capitales (como en la mayoría de los países de la Europa continental), ya que su desarrollo se ve afectado por diversos factores como la liberalización financiera, los procesos de integración o el desarrollo institucional, entre otros, una mayor concentración de la propiedad, menor protección de los inversores minoritarios, fuerte presencia de accionistas mayoritarios que están en una posición ideal para guiar el trabajo de los gerentes y, por último, un sistema en el cual las empresas están obligadas a recaudar fondos a través de préstamos bancarios.

La mayoría de países posee un sistema jurídico centrado en el derecho común, a diferencia del sistema jurídico español, que se basa en el derecho civil (este sistema protege menos a los inversores que los países de derecho común). Esto explica por qué los consejos de administración y los CA son los mecanismos predominantes de control en España. Por tanto, estas características institucionales, legales y de gobierno corporativo, hacen que España sea diferente del resto de países anglosajones (incluidos los EE. UU.) (Fernández-Méndez y Arrondo-García, 2007), y a otros países no europeos puede afectar a la eficiencia de los CA y su impacto en los informes de auditoría. Por tanto, esta investigación puede aportar nuevos conocimientos sobre la relación entre la diversidad de género en los sistemas de gobierno corporativo, y sobre los CA en particular, y del comportamiento del auditor en el ámbito español.

Los hallazgos de nuestro estudio contribuyen a la literatura de varias maneras. En primer lugar, evidenciamos que las consejeras de los CA pueden desempeñar un papel de control influyendo en la calidad de la información financiera, medida esta por el tipo de opinión del auditor. Concretamente, nuestros resultados demuestran que la proporción de consejeras en los CA, la proporción de consejeras dominicales en los CA y la presencia de los CA presididos por mujeres están negativamente relacionadas con la recepción de informes de auditoría con salvedades por errores, incumplimientos y omisión de información, mientras que la proporción de consejeras en los CA, la proporción de consejeras independientes y dominicales en los CA y la presencia de mujeres presidentas en los CA

están positivamente relacionadas con la divulgación de informes de auditoría con salvedades por incertidumbre, sugiriendo una mejor calidad de la información financiera. Por tanto, evidenciamos que las mujeres en los CA pueden ser útiles para los grupos de interés tales como los usuarios de la información financiera o los accionistas mejorando la fiabilidad de la información financiera, lo que sugiere que las consejeras que ocupan puestos de responsabilidad pueden mejorar la calidad de la información financiera. En segundo lugar, nuestro estudio revela evidencia para España donde, que nosotros tengamos constancia, no existen estudios previos que analicen el efecto de la diversidad de género de los CA en la calidad de la información financiera. En tercer lugar, los cambios legales, políticos, sociales y culturales ocurridos en España en los últimos años han incrementado gradualmente la diversidad de género en los consejos de administración, y principalmente en los puestos de responsabilidad (CUBG 2006; Ley de equidad, Ley básica 3/2007, de 22 de marzo). En particular, nos gustaría destacar la Ley 3/2007, que recomendaba una cuota de género del 40% en los consejos de las empresas cotizadas para ser alcanzada en el año 2015, y la Ley de reforma del sistema financiero de 2002 (Ley 44/2002, de 22 noviembre), que obligaba a las empresas cotizadas a crear CA. Nuestros resultados tienen implicaciones para los reguladores quienes establecen las políticas sobre la diversidad de género en los consejos y sobre mecanismos de gobierno corporativo adecuados para evitar una baja calidad de la información financiera. España se convierte en un contexto interesante para analizar el impacto de la diversidad de género en los CA sobre la calidad de la información financiera. En cuarto lugar, nuestro estudio contribuye a la literatura sobre gobierno corporativo y diversidad de género. Por último, nuestra evidencia sugiere que los investigadores y los organismos reguladores no deben considerar la diversidad de género como un todo, ya que las mujeres en los consejos de administración tienen diferentes implicaciones para la calidad de la información financiera.

Este artículo está estructurado de la siguiente forma. Esta introducción es seguida por un apartado en el que se describe el contexto institucional español. En el tercer apartado desarrollamos el marco teórico, mientras que en el cuarto apartado planteamos las hipótesis a contrastar. En el quinto apartado describimos las variables y la muestra utilizada en el estudio y en el sexto apartado presentamos los resultados obtenidos. En el último apartado destacamos nuestras conclusiones y explicamos las limitaciones inherentes a este estudio, al tiempo que señalamos posibles líneas futuras de investigación.

2. CONTEXTO INSTITUCIONAL

El sistema de gobierno corporativo español se caracteriza por la presencia de grandes accionistas y la baja independencia de sus consejos de administración, además de que no existe un control activo del mercado y el consejo de administración se caracteriza por ser de un solo nivel (todos los directores, ejecutivos y no ejecutivos, forman parte del consejo). La alta concentración de la propiedad es otra característica que hace diferente el gobierno corporativo español del de países como Estados Unidos, Reino Unido y Japón, así como el bajo nivel de protección legal que tienen los inversores y los grupos piramidales, y la falta de liquidez de los mercados de capitales hace que las empresas tengan que financiarse a través de las entidades financieras y bancos. De acuerdo con De Miguel *et al.*

(2004), las dos últimas características explican por qué la estructura de propiedad está tan concentrada en España en comparación con los países de derecho común, e incluso con algunos países de derecho civil de origen francés como Alemania. En consecuencia, esta elevada concentración de la propiedad actúa como un control legal que influye en el gobierno corporativo español (Kirchmaier y Grant, 2004). Otra consecuencia de la escasa protección jurídica de los inversores en España, donde los directivos, e incluso los grandes accionistas, gozan de grandes beneficios privados del control, y el riesgo de litigio es bajo, es la intensa manipulación del beneficio. Como resultado, la calidad de la información financiera podría verse cuestionada por las prácticas de manipulación contable.

En España, los CBG han jugado un papel importante como mecanismos para mejorar la calidad del gobierno corporativo. El sistema de gobierno corporativo español ha estado sujeto a importantes reformas desde la primera publicación en 1998 del conocido Informe Olivencia, cuyas recomendaciones se centraron en el desempeño de las empresas y en la calidad de la información financiera publicada. Con el fin de mejorar la calidad de la información financiera, el Informe Olivencia (1998) recomendó la formación de CA a todas las empresas, particularmente a las empresas cotizadas. Los CA se convirtieron en un importante mecanismo de gobierno corporativo como resultado de las irregularidades detectadas en la información financiera publicada por las empresas, después de los casos de quiebra, y su objetivo principal era garantizar la transparencia y el control en las grandes empresas. Por consiguiente, en 2002 se publicó la Ley de medidas de reforma del sistema financiero (LMRFS, Ley 44/2002, de 22 de noviembre), que obligó a las sociedades cotizadas a crear CA como órganos de gestión formados por los directores de la sociedad. Los CA funcionan como un mecanismo interno de gobierno corporativo y sus miembros deben tener conocimientos especializados y mejorar el control sobre los procesos contables y los estados financieros, y al mismo tiempo deben tratar de evitar la presentación de información financiera fraudulenta. Entre sus principales funciones hay que destacar la revisión de los estados financieros antes de su envío al consejo de administración, las revisiones de auditoría interna, el examen de las políticas de control y gestión de riesgos, la propuesta de los auditores externos y la supervisión de la calidad de su trabajo y la independencia de la empresa, actuando como canal de comunicación entre los auditores y el consejo de administración (CUBG, 2006), entre otros. Por tanto, los CA pueden desempeñar un papel esencial para evitar la manipulación de resultados y las malas prácticas contables y, como consecuencia, se mejorará la calidad de la información financiera. En 2003, se publicó la Ley de transparencia de las sociedades cotizadas (LTLF) y el Informe Aldama (2003). El Informe Aldama sustituyó al Informe Olivencia (1998). Finalmente, en 2006 se publicó el Código Unificado de Gobierno Corporativo (CUBG, 2006), o Código Conthe, que unifica los Códigos Olivencia y Aldama. El objetivo del CUBG (2006) fue mejorar la gestión empresarial y la restitución de la transparencia del sistema español. Además, el CUBG (2006) también destacó la relevancia de los CA como un mecanismo para mejorar la calidad de la información financiera.

Por otra parte, hay que mencionar que los continuos cambios políticos y socioeconómicos vividos en España en los últimos años han incrementado la diversidad de género en los consejos de administración. Este aumento fue propiciado, en parte, por el CUBG (2006), cuyas recomendaciones pretendían apoyar la presencia femenina en los órganos de toma de decisiones, incluidos los CA, y por la implementación de la Ley 3/2007, de 22 de marzo, de la igualdad efectiva

entre mujeres y hombres (LOIMH, 2007), contemplando el nombramiento de hombres y mujeres en los consejos de administración de manera equitativa. Concretamente, la LOIMH (2007) recomendaba a los consejos de administración de las empresas cotizadas españolas alcanzar una cuota de género del 40 % en el año 2015. Dado que esta cuota no se alcanzó en ese año, el CUBG que se actualizó en el año 2015 recomienda a las empresas cotizadas alcanzar una cuota de género en los consejos de administración del 30 % para el año 2020.

3. MARCO TEÓRICO

El efecto de los CA sobre la calidad de la información financiera ha sido analizado por numerosos estudios. La oleada de escándalos financieros ocurridos en los últimos años ha llevado al establecimiento obligatorio de los CA en las empresas cotizadas. La presencia de los CA en las sociedades cotizadas es fundamental para evitar la mala práctica contable. Varios estudios empíricos, como el estudio de Carcello y Neal (2000), muestran que la existencia de un CA favorece la elaboración de informes financieros que contienen menos errores contables y, por lo tanto, mejora la calidad y credibilidad de la información financiera publicada.

La composición de un CA es un elemento relevante para asegurar la integridad y credibilidad de los estados financieros. Por lo tanto, los miembros del CA deben ser independientes de la dirección de la empresa, como los miembros externos, ya que pueden existir intereses que podrían favorecer las necesidades de los miembros internos (Beasley, 1996; Klein, 2002). Otro aspecto clave es la actividad del CA. Las reuniones frecuentes entre los miembros del CA implican un mayor control sobre la gestión, lo que mejoraría la probabilidad de que se detectaran irregularidades contables (Beasley 1996). Pomeroy y Thornton (2008) han realizado un metaanálisis de los CA.

La diversidad de género del consejo de administración ha recibido mucha atención en la literatura de gobierno corporativo (Carter *et al.*, 2003). Las investigaciones sugieren que las mujeres desempeñan un papel importante en la mejora de la eficacia del consejo y demuestran un impacto positivo de la diversidad de género en los consejos en la mejora de la calidad de la información financiera o en el fomento de las buenas prácticas empresariales (Burgess y Tharenou, 2002). Según Terjesen *et al.* (2009), la mayoría de la literatura previa sobre el papel de las mujeres en los consejos de administración no desarrolla explícitamente un marco teórico y la mayor parte de esta literatura es descriptiva. Por lo tanto, este estudio se centra en diferentes perspectivas teóricas con el fin de comprender mejor el efecto de las mujeres en los consejos de administración sobre la calidad de la información financiera: la teoría de la agencia, la teoría del *stewardship* y la teoría de los *stakeholders* (grupo de interés).

La mayoría de los estudios previos (Carter *et al.*, 2003) se centra en la teoría de la agencia para analizar la asociación entre la diversidad de género en los CA y la calidad de la información financiera. Este enfoque explica la relación entre el principal (por ejemplo, accionista y otras partes interesadas) y el agente (por ejemplo, directores y gerentes), teniendo en cuenta los costes de resolver los conflictos y de alinear los intereses entre las partes interesadas. Los proble-

mas de agencia surgen por la separación de la propiedad y el control de las empresas (Jensen y Meckling, 1976), dando lugar a una peor calidad de la información financiera. Los propietarios tienen incentivos para exigir mecanismos de control para reducir los costos de agencia asociados con la asimetría de información (Jensen y Meckling, 1976). Para mitigar los costes de agencia los propietarios demandarán mecanismos de control como la formación de CA (Bradbury, 1990), entre otros. La utilización de CA puede considerarse como un mecanismo esencial de control interno en la toma de decisiones del consejo de administración. Por otra parte, la teoría de la agencia también sugiere que las mujeres de los consejos de administración pueden fortalecer los mecanismos de control existentes sobre los gerentes y ejecutivos, ya que la diversidad de género del consejo aumenta la independencia del consejo (Carter *et al.*, 2010). La diversidad de género del consejo puede evitar la manipulación de beneficios y, por lo tanto, mejorará la calidad de la información financiera. Además, la diversidad de género del consejo podría mejorar su eficacia, ya que sus perspectivas son más amplias y el proceso de toma de decisiones es más amplio y, en consecuencia, esto conduce a una mejor calidad de la información financiera.

4. HIPÓTESIS

4.1. CONSEJERAS EN LOS COMITÉS DE AUDITORÍA

Autores como Khazanchi (1995) han sugerido que las mujeres son más éticas que los hombres y son más capaces de identificar conductas no éticas. Man y Wong (2013) demostraron que las directoras son más adversas al riesgo en la toma de decisiones y más conservadoras que los hombres. El conservadurismo y la aversión al riesgo de las mujeres también pueden tener implicaciones para la integridad del proceso de información financiera. Por lo tanto, la representación femenina puede mejorar la conducta de los consejos, su eficacia y funcionamiento.

Según Srinidhi *et al.* (2011) la presencia de las mujeres en los consejos y CA podría mejorar la calidad de la información financiera publicada y aumentar la confianza de los inversores en los estados financieros. Esta tesis es apoyada por Ittonen *et al.* (2010), quienes demostraron que la presencia de mujeres en los CA reduce la probabilidad de que la información financiera presentada por las empresas tuviera errores.

Basándonos en la literatura de *management* y de gobierno corporativo (por ejemplo, Adams y Ferreira, 2012), suponemos que la representación femenina puede mejorar las actividades de control del CA y mejorar la calidad de la información financiera. La teoría de *stewardship* postula que las consejeras pueden comportarse como gestoras o guardianes de los intereses de la empresa y, por tanto, tienden a involucrarse más en la gestión, el apoyo, la asistencia y el trabajo colectivo. Por consiguiente, la diversidad de género puede mejorar la eficiencia y la eficacia de los consejos y comités empresariales simplemente porque las mujeres en general son presumiblemente más competentes y trabajadoras (Ittonen *et al.*, 2010) y porque las perspectivas y el proceso de decisión son más exhaustivos y, como resultado, esto conduce a una mejor calidad de la información financiera.

Nielsen y Huse (2010) evidenciaron que la presencia de mujeres en el consejo de administración redujo los conflictos entre los miembros del consejo, promoviendo así las mejores prácticas en la empresa, y Schwartz-Ziv (2011) documentó que un mayor número de mujeres en los consejos mejoró la supervisión de la información financiera y el comportamiento de los consejeros. En la misma línea, Qi y Tian (2012) evidenciaron que las consejeras del consejo de administración y los CA, respectivamente, redujeron la manipulación del resultado, lo que sugeriría un aumento en la calidad de la información financiera. Srinidhi *et al.* (2011) documentó que la presencia de las mujeres en los consejos y los CA se asoció con una mayor calidad del resultado. Por otra parte, Evans (2013) evidenció que una mayor proporción de mujeres en los consejos había proporcionado una mayor transparencia y supervisión de la auditoría y propició una mayor participación. Esta evidencia apoya la opinión de que un mayor porcentaje de mujeres en los CA podría mejorar la calidad de la información financiera, ya que un CA formado por personas de diferentes géneros con diferentes habilidades, experiencias y capacidades puede llevar a una mayor variedad de perspectivas, opiniones y valores. Por tanto, las mujeres estarían interesadas en asegurar que las empresas elaboren estados financieros sin errores y cumplan con las normas de contabilidad, aumentando así la probabilidad de que los informes de auditoría recibidos no presentaran salvedades. Sin embargo, si los estados financieros contienen salvedades por incertidumbres, las mujeres también se asegurarán de que los gerentes no busquen presionar a los auditores para emitir una opinión favorable en lugar de una opinión con salvedades (Carcello y Neal, 2000; McMullen, 1996). Las investigaciones anteriores muestran que los informes de auditoría con salvedades están asociados con la disminución de los precios de las acciones (Jones, 1996), con dificultades para aumentar el capital de deuda y con la percepción por parte de la gerencia de que un informe de auditoría con salvedades puede suponer la quiebra de la empresa (es decir, el efecto de la profecía autocumplida) (Mutchler, 1984). De acuerdo con estos resultados, la gerencia puede resistirse a recibir un informe de auditoría con salvedades (Mutchler, 1984). Así pues, la hipótesis que planteamos es la siguiente:

Hipótesis 1: *Empresas cuyos CA incluyen una mayor proporción de consejeras incrementarán la calidad de la información financiera, reduciendo la recepción de informes de auditoría con errores, incumplimientos de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados u omisión de información, e incrementando la divulgación de informes de auditoría con incertidumbres.*

4.2. CONSEJERAS EJECUTIVAS EN LOS COMITÉS DE AUDITORÍA

Estudios previos sobre la gestión muestran que los consejeros ejecutivos del CA controlarán el proceso de toma de decisiones de la alta dirección de la empresa, dando lugar a decisiones menos objetivas. Del mismo modo, Shivdasami (1993), entre otros, evidenció que los consejeros ejecutivos proporcionan una cantidad limitada de información a los consejeros no ejecutivos con el fin de evitar que los interesados obtuvieran toda la información. El predominio de los consejeros ejecutivos da lugar a mecanismos de control débiles dentro de la estructura de gestión. Los consejeros ejecutivos pueden tener incentivos para manipular los resultados con el fin de maximizar

su valor o su propia riqueza a expensas de los accionistas. En este sentido, el oportunismo de los ejecutivos de la empresa tiende a reducir la calidad de los resultados. Esta idea es apoyada por Fudenberg y Tirole (1995), quienes argumentaron que los gerentes tienen incentivos para gestionar los resultados para su seguridad laboral. Carcello y Neal (2003) evidenciaron que cuando un consejero dominical es capaz de dominar el CA, la dirección puede a menudo presionar al auditor para que emita un informe favorable, a pesar de que la empresa tenga problemas para continuar en el futuro, e incluso puede ir tan lejos como para despedir a su auditor por negarse a cambiar una opinión con salvedades. Sin embargo, desde hace mucho tiempo se ha reconocido en la psicología cognitiva, la sociología y la literatura de *management* que las mujeres son generalmente más adversas al riesgo, más conservadoras y se comportan más éticamente que los hombres (véase, por ejemplo, Parrotta y Smith, 2013), lo que puede influir en la calidad de la información financiera.

Consistente con esta literatura, Qi y Tian (2012) argumentaron que las consejeras ejecutivas de los CA pueden ser más conservadoras que los consejeros ejecutivos y, por tanto, las consejeras ejecutivas también pueden tener un mayor sentido ético que sus homólogos masculinos. Las investigaciones anteriores sobre *management* apoyan estos argumentos. Estos resultados son consistentes con los resultados demostrados por Huang *et al.* (2014), entre otros, quienes demuestran que las consejeras ejecutivas proporcionan una mejor calidad de información financiera que los ejecutivos masculinos. Por otra parte, Khan y Vieito (2013) observaron que en las empresas gestionadas por una consejera delegada el nivel de riesgo era menor que cuando había un consejero delegado.

Basándonos en los argumentos anteriores, predecimos que las consejeras ejecutivas y los consejeros ejecutivos pueden actuar y comportarse de manera diferente, y las diferencias de género en el funcionamiento cognitivo, la toma de decisiones y el conservadurismo pueden tener importantes implicaciones para la calidad de la información financiera. Por tanto, se hipotetiza que a medida que aumente la proporción de consejeras ejecutivas en el CA, se reducirá la probabilidad de recibir informes de auditoría con salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información e incrementará la probabilidad de divulgar más informes de auditoría con incertidumbres. Así pues, planteamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 2: *Empresas cuyos CA incluyen una mayor proporción de consejeras ejecutivas incrementarán la calidad de la información financiera, reduciendo la recepción de informes de auditoría con errores, incumplimientos de los principios de contabilidad generalmente aceptados u omisión de información, e incrementando la divulgación de informes de auditoría con incertidumbres.*

4.3. CONSEJERAS DOMINICALES E INDEPENDIENTES DEL COMITÉ DE AUDITORÍA

En países de derecho civil como España, la importancia de los inversores institucionales como supervisores compensa las debilidades de las leyes de protección de los inversores (Faccio

y Lang, 2002). Los problemas de agencia específicos de los países europeos continentales han llevado a que los grandes accionistas, especialmente los institucionales, se conviertan en consejeros. Así, los consejeros dominicales nombrados por los inversores institucionales tienen una influencia significativa en los consejos de la Europa continental, ya que representan el 40 % de los consejeros en España frente al 2 % en las empresas británicas (Heidrich y Struggles, 2011). Por otro lado, las ventajas asociadas a una mayor independencia en los consejos de administración provienen de la creencia de que los consejeros independientes son mejores supervisores de la gestión que los directores ejecutivos (DeFond y Francis, 2006). Por tanto, dados los incentivos de los consejeros dominicales e independientes para supervisar las actividades de los gerentes, se espera una influencia positiva de los mismos sobre la calidad de la información financiera. Nosotros predcimos que debido a que la información acerca de los resultados es importante para la valoración de la empresa y el proceso de toma de decisiones, los consejeros dominicales e independientes demandarán información de calidad y tratarán de influir para evitar la manipulación de resultados.

Las investigaciones previas evidencian el impacto positivo de los consejeros dominicales e independientes sobre la calidad de la información financiera. En este sentido, Hadani *et al.* (2011), entre otros, sugieren que los consejeros dominicales actúan como monitores, mitigando la manipulación de resultados. En la misma línea, algunos autores demuestran que cuanto mayor es la proporción de consejeros no ejecutivos, menor es la probabilidad de fraude contable (Beasley, 1996). Velury y Jenkins (2006) observaron que una mayor propiedad institucional está asociada con la publicación de información financiera más fiable. Lee (2013), entre otros, evidenciaron que una mayor proporción de consejeros independientes en los consejos estaba positivamente asociado con la calidad de los resultados. Estos resultados son consistentes con los obtenidos por Klein (2002) quien evidencia una relación negativa entre el nivel de independencia del consejo en los Estados Unidos y Canadá y la manipulación de resultados. Los estudios previos muestran que cuando los CA están formados por un gran número de consejeros dominicales e independientes hay una mayor probabilidad de que sean más eficaces para proteger la credibilidad de los estados financieros, ya que también son consejeros externos e independientes de los gerentes (Pucheta-Martínez y De Fuentes-Barberá, 2007). De esta forma, también será más difícil para los gerentes no aceptar los ajustes propuestos por los auditores (Song y Windram, 2004). Además, los consejeros dominicales e independientes, dado que son independientes de la gerencia, son más propensos a mitigar cualquier presión de la gerencia sobre los auditores para emitir una opinión favorable cuando realmente tienen que emitir una opinión por incertidumbres (McMullen, 1996). De igual modo, Klein (2002) evidenció una relación negativa entre el porcentaje de consejeros externos en los CA y los ajustes por devengos anormales, lo que mejora la calidad de la información financiera. Carcello y Neal (2000) y Pucheta-Martínez y De Fuentes-Barberá (2007) demuestran que un mayor número de miembros independientes en los CA mejora la calidad de la información que las empresas publican, ya que los consejeros independientes velarán para asegurar que las empresas preparan sus estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Song y Windram (2004) concluyeron que los miembros independientes en los CA contribuyeron a una mejor calidad de los estados financieros de la empresa. Carcello y Neal (2003) demostraron que las empresas tenían más probabilidades de recibir informes de auditoría sin salvedades, cuando los miembros del CA eran independientes y supervisaban estrechamente el trabajo de los gerentes en

la preparación de los estados financieros. Basándonos en la literatura de la sociología, psicología cognitiva, económica y de *management*, y centrándonos en la diversidad de género en los consejos de administración, autores como Man y Wong (2013) evidencian que las consejeras pueden desarrollar un liderazgo de confianza, lo que requiere que los gerentes tengan que compartir información, además de ser más adversas al riesgo para llevar a cabo fraudes y manipular resultados. En el mismo sentido, otros estudios (Adams y Ferreira, 2012; Srinidhi *et al.*, 2011; Terjesen *et al.*, 2009) también sugieren que las consejeras pueden reducir la manipulación de resultados e incrementar la calidad de los mismos, dado que ellas pueden supervisar la actuación de los gerentes y el CEO mejor y más efectivamente que los consejeros (Carter *et al.*, 2003) a través de debates más documentados, utilizando mejores habilidades de comunicación, emitiendo juicios de valor y pensamientos más independientes, participando en comités de supervisión como los CA, los comités de gobierno corporativo o los comités de nombramientos, e incrementando la asistencia a los consejos, entre otros, lo que es fundamental para detectar comportamientos oportunistas e incrementar la calidad de la información financiera. Del mismo modo, las consejeras son también más propensas a ser más diligentes cuando participan en los consejos y se esfuerzan más por supervisar el comportamiento de los gerentes, según Adams y Ferreira (2012), lo que puede incrementar la calidad de los resultados. De acuerdo con este punto de vista, Srinidhi *et al.* (2011) observan que las empresas con consejeras no ejecutivas (consejeras dominicales e independientes), especialmente en los CA, presentan una mejor calidad de información financiera. En la misma línea, Thorne *et al.* (2003), entre otros, documentaron que las auditoras generalmente tienen mayores niveles de razonamiento moral y son menos tolerantes con comportamientos inapropiados que los auditores, lo que puede contribuir a mejorar la calidad de la información financiera cuando auditan los estados financieros. En este contexto, Niskanen *et al.* (2011) evidencian que las mujeres auditoras son más conservadoras y, por lo tanto, incrementan la calidad de la información financiera no permitiendo la manipulación de resultados. Dado que las auditoras son externas e independientes de la empresa y de la dirección, pueden asimilarse a las consejeras independientes.

Basándonos en los argumentos anteriores, predecimos que la proporción de consejeras dominicales e independientes en el CA puede impactar en la calidad de la información financiera. Por tanto, hipotetizamos que una mayor proporción de consejeras dominicales e independientes en los CA aumentará la calidad de la información financiera, reduciendo la probabilidad de recibir un informe de auditoría con salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información y aumentando la probabilidad de divulgar un informe de auditoría con salvedades por incertidumbres. Por tanto, las hipótesis que planteamos son las siguientes:

Hipótesis 3: *Empresas cuyos CA incluyen una mayor proporción de consejeras dominicales incrementarán la calidad de la información financiera, reduciendo la recepción de informes de auditoría con errores, incumplimientos de los principios de contabilidad generalmente aceptados u omisión de información, e incrementando la divulgación de informes de auditoría con incertidumbres.*

Hipótesis 4: *Empresas cuyos CA incluyen una mayor proporción de consejeras independientes incrementarán la calidad de la información financiera, reduciendo la*

recepción de informes de auditoría con errores, incumplimientos de los principios de contabilidad generalmente aceptados u omisión de información, e incrementando la divulgación de informes de auditoría con incertidumbres.

4.4. COMITÉS DE AUDITORÍA PRESIDIDOS POR MUJERES

Durante muchos años, las mujeres han tenido una presencia menor en los órganos de decisión de las empresas. Sin embargo, los cambios políticos, sociales y culturales que han tenido lugar en los últimos años han aumentado la diversidad de género en los puestos de responsabilidad. Durante esta última década, las mujeres han adquirido un papel relevante en el mercado laboral, ya que un incremento de la formación les ha permitido optar, cada vez más, a puestos de trabajo más importantes en las organizaciones.

La literatura psicológica y sociológica evidencia que, entre varios comportamientos humanos conocidos, el exceso de confianza es quizás uno de los factores más importantes para afectar los juicios o decisiones de las personas bajo incertidumbre, y los hombres suelen ser más confiados que las mujeres en la toma de decisiones (Pulford y Colman, 1997). Es natural asumir que los consejeros ejecutivos menos confiados son más conservadores en el proceso de divulgación de la información financiera (Peng, 2007). De acuerdo con estos argumentos, cabe esperar que las consejeras que ocupan cargos de primer nivel como la presidencia de los consejos de administración serán más conservadoras y, por consiguiente, serán más proclives a publicar información de mayor calidad (Man y Wong, 2013).

Además, las consejeras pueden ejercer un mayor control sobre la gestión y pueden ser más ágiles para detectar comportamientos oportunistas que sus homólogos masculinos (Khazanchi, 1995). En este contexto, se argumenta que las mujeres que ocupan puestos de responsabilidad actúan como mecanismos internos efectivos, ya que las mujeres que presiden los CA ejercen un mayor control sobre la gerencia y no permiten estados financieros incorrectos (Ittonen *et al.*, 2010). Parrotta y Smith (2013) también afirman que las consejeras ejecutivas o presidentas en las empresas tienen más probabilidades de centrarse en las actividades de control y proporcionar una gobernabilidad más estricta que los hombres, debido a que las directoras son más adversas al riesgo en la toma de decisiones. Similares argumentos son apoyados por Man y Wong (2013), quienes afirman que las consejeras de los consejos de administración pueden desarrollar un liderazgo de confianza, lo que implica que son más adversas al riesgo y menos propensas a la manipulación de los resultados. Autores como Peng (2007), quien se enmarca dentro de la literatura de *management*, documentan que la diversidad de género en puestos de responsabilidad o de alta dirección está positivamente relacionada con la calidad de los resultados, ya que las consejeras en los puestos de responsabilidad son más conservadoras en las decisiones sobre las prácticas de divulgación de la información financiera. Consistente con esta afirmación, Schwartz-Ziv (2011) demostró que los consejos de administración presididos por mujeres llevaban a cabo una mayor supervisión de la información financiera que los consejos presididos por hombres, y Ittonen *et*

al. (2010) observaron una relación negativa entre la presencia de una mujer presidenta en el CA y los honorarios de los auditores.

Por tanto, apoyándonos en los planteamientos anteriores, hipotetizamos que los CA presididos por mujeres pueden mejorar la calidad de la información financiera. Por tanto, un CA presidido por una mujer reducirá la probabilidad de recibir informes de auditoría con salvedades por errores, incumplimiento u omisión de información, y aumentará la probabilidad de que las empresas divulgan incertidumbres en los informes de auditoría. Así pues, proponemos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 5: *Empresas cuyos CA estén presididos por mujeres incrementarán la calidad de la información financiera, reduciendo la recepción de informes de auditoría con errores, incumplimientos de los principios de contabilidad generalmente aceptados u omisión de información, e incrementando la divulgación de informes de auditoría con incertidumbres.*

5. DISEÑO EMPÍRICO

5.1. VARIABLES

La variable dependiente se define como OA y tomará el valor 1 si la empresa recibe informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario. Algunos estudios han utilizado la opinión del auditor como *proxy* para medir la calidad de la información financiera (Pucheta-Martínez y De Fuentes-Barberá, 2007). La variable dependiente la dividimos en dos para crear el modelo 1 y el modelo 2. En el modelo 1, la variable dependiente tomará valor 1 si el informe de auditoría contiene salvedades por errores, incumplimientos de los principios de contabilidad generalmente aceptados y omisión de información y 0, en caso contrario. En el modelo 2, la variable dependiente OA tomará valor 1 si el informe de auditoría contiene salvedades por incertidumbres y 0, en caso contrario.

Las variables independientes que se han utilizado son las siguientes: la proporción de consejeras en los CA, el porcentaje de consejeras ejecutivas, dominicales e independientes del CA y los CA presididos por mujeres.

Apoyándonos en la literatura previa, controlamos una serie de factores que potencialmente pueden influir en la opinión de auditoría, como son el número de reuniones del CA, el endeudamiento, el tamaño de la empresa, la opinión del auditor en el año anterior, las pérdidas de la empresa, la concentración de la propiedad y el tamaño de la firma auditora. Consideramos los efectos fijos anuales y de las empresas para controlar los efectos específicos del año y de la empresa en los informes de auditoría. Los efectos fijos de las empresas capturan características constantes e inobservables de las empresas que están potencialmente correlacionadas con la variable dependiente. La tabla 1 presenta las variables independientes y de control y sus signos esperados.

Tabla 1. Descripción de las variables

VARIABLES	DESCRIPCIÓN
OA	Variable dicotómica que tomará valor 1 si la empresa recibió informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario
PMCA	Proporción de mujeres en los comités de auditoría
PEMCA	Proporción de mujeres ejecutivas en los comités de auditoría
PIMCA	Proporción de mujeres independientes en los comités de auditoría
PDOMMCA	Proporción de mujeres dominicales en los comités de auditoría
PRESMCA	Variable dicotómica que tomará valor 1 si en los comités de auditoría hay una mujer presidenta y 0, en caso contrario
REUCA	Número de reuniones que celebra el comité de auditoría al año
OANT	Variable dicotómica que tomará valor 1 si la empresa recibió la misma salvedad en el año anterior que en el año actual y 0, en caso contrario
PERD	Variable dicotómica que tomará valor 1 si la empresa recibió pérdidas en el año anterior y 0, en caso contrario
LEV	Total deudas/total activo
TAM	Logaritmo del total de activo (en miles de euros)
BIGFOUR	Variable dicotómica que tomará valor 1 cuando la empresa sea auditada por una gran firma auditora (Big Four) y 0, en caso contrario
CONPROP	La concentración de la propiedad de la empresa

5.2. MUESTRA

La muestra utilizada para este estudio está formada por las empresas no financieras cotizadas en la bolsa de Madrid durante el periodo 2003-2010. Las empresas financieras han sido excluidas de la muestra inicial porque llevan una contabilidad diferente a la de las empresas industriales. La información obtenida para realizar la base de datos ha sido obtenida de los Registros Públicos de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), de la base de datos SABI y de las páginas web de las empresas.

Hemos elaborado un panel de datos no balanceado de 936 observaciones/año. Ahora bien, los estimadores de los paneles balanceados y no balanceados proporcionan la misma fiabilidad (Arellano, 2003).

De media, el 88,46% (828 empresas) de las empresas analizadas recibieron una opinión de auditoría favorable, mientras que el 11,54% (108 empresas) recibieron salvedades. En cuanto a los tipos de salvedades recibidas, de 108 informes de auditoría con salvedades, 32 eran por errores, incumplimiento y omisión de información y 76 por incertidumbres. De este modo, en el modelo 1, donde la variable dependiente representa las salvedades por errores, incumplimiento y omisión de información, la muestra está formada por 860 observaciones/año, mientras en el modelo 2, donde la variable dependiente representa a las salvedades por incertidumbres, formamos una muestra formada por 904 observaciones/año.

6. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

6.1. ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS

Las tablas 2 y 3 ofrecen los estadísticos descriptivos para las variables dicotómicas y continuas de los modelos 1 y 2.

La tabla 2 proporciona los estadísticos para el modelo 1, donde la variable dependiente representa las salvedades por errores, incumplimientos y omisión de información. Como se puede observar en la tabla 2, el 3.70% de las empresas reciben salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información. También observamos que un 87% de las empresas de la muestra están auditadas por una de las grandes firmas de auditoría. Además, el 1.20% de las empresas reciben la misma salvedad en este año que en el año anterior, y un 19% obtuvieron pérdidas. Por otra parte, la proporción de consejeras en el CA es del 7.40%, mientras que la proporción de consejeras ejecutivas, independientes y dominicales, en media, es del 0.12%, 3.90% y 3%, respectivamente. Igualmente, el 6.60% de los CA tienen a una mujer presidenta. Asimismo, los CA se reúnen, de media, 5.60 veces al año, las empresas se endeudan, de media, un 52% y el tamaño de la empresa es 13.04 (logaritmo del total de activo). Finalmente, la concentración de la propiedad es de 24.77%.

Tabla 2. Estadísticos descriptivos para las variables dicotómicas y continuas de la muestra con salvedades por errores, incumplimientos y omisión de información. Modelo 1 (N = 860)

Panel A: Variables dicotómicas				
Variables	0	% (0)	1	% (1)
OA	828	96.300 %	32	3.700 %
				.../...

Panel A: Variables dicotómicas					
Variables	0	% (0)	1	% (1)	
.../...					
PRESMCA	803	93.400 %	57	6.600 %	
OANT	850	98.800 %	10	1.200 %	
PERD	697	81.000 %	163	19.000 %	
BIGFOUR	112	13.000 %	748	87.000 %	
Panel B: Variables continuas					
Variables	Media	Desviación típica	Perc. 25	Perc. 50	Perc. 75
PMCA	7.400 %	13.900 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
PEMCA	0.120 %	1.900 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
PIMCA	3.930 %	10.300 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
PDOMMCA	3.000 %	9.100 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
REUCA	5.607	2.653	4.000	5.000	7.000
LEV	52.000 %	90.300 %	26.200 %	50.500 %	68.300 %
TAM	13.040	1.873	11.741	12.881	14.339
CONPROP	24.773 %	22.243 %	8.880 %	18.045 %	35.016 %
<p>Media, desviación típica y percentiles de las principales variables. OA tomará valor 1 si la empresa recibió informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario; PMCA es la proporción de mujeres en los CA; PEMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PIMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PDOMMCA es la proporción de mujeres dominicales en los CA; PRESMCA tomará valor 1 si en los CA hay una mujer presidenta y 0, en caso contrario; REUCA es el número de reuniones por año del CA; OANT tomará valor 1 si la empresa recibió la misma salvedad en el año anterior que en el año actual y 0, en caso contrario; PERD tomará valor 1 si la empresa recibió pérdidas en el año anterior y 0, en caso contrario; LEV es el cociente entre el total de deudas y el activo total; TAM es el tamaño de la empresa; BIGFOUR tomará valor 1 cuando la empresa es auditada por una gran firma auditora (Big Four) y 0, en caso contrario; CONPROP es la concentración de la propiedad de la empresa.</p>					

La tabla 3 presenta los estadísticos descriptivos para el modelo 2, donde la variable dependiente representa las salvedades por incertidumbre. Los informes de auditoría reflejan salvedades por incertidumbre en un 8.40% de las empresas de la muestra. El 5% de las empresas de la muestra reciben la misma salvedad en este año que en el anterior, y un 21% obtiene pérdidas. Las variables continuas no presentan cambios significativos respecto a la tabla 2.

Tabla 3. Estadísticos descriptivos para las variables dicotómicas y continuas de la muestra con salvedades por incertidumbres. Modelo 2 (N = 904)

Panel A: Variables dicotómicas					
Variables	0	% (0)	1	% (1)	
OA	828	91.600 %	76	8.400 %	
PRESMCA	846	93.600 %	58	6.400 %	
OANT	859	95.000 %	45	5.000 %	
PERD	714	79.000 %	190	21.000 %	
BIGFOUR	127	14.000 %	777	86.000 %	
Panel B: Variables continuas					
Variables	Media	Desviación típica	Perc. 25	Median.	Perc. 75
PMCA	7.400 %	14.100 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
PEMCA	0.112 %	1.900 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
PIMCA	4.000 %	10.400 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
PDOMMCA	3.000 %	9.100 %	0.000 %	0.000 %	0.000 %
REUCA	5.583	2.646	4.000	5.000	7.000
LEV	53.000 %	88.200 %	26.800 %	51.400 %	69.300 %
TAM	13.046	1.868	11.743	12.854	14.375
CONPROP	24.780 %	22.185 %	8.894 %	18.045 %	35.016 %
<p>Media, desviación típica y percentiles de las principales variables. OA tomará valor 1 si la empresa recibió informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario; PMCA es la proporción de mujeres en los CA; PEMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PIMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PDOMMCA es la proporción de mujeres dominicales en los CA; PRESMCA tomará valor 1 si en los CA hay una mujer presidenta y 0, en caso contrario; REUCA es el número de reuniones por año del CA; OANT tomará valor 1 si la empresa recibió la misma salvedad en el año anterior que en el año actual y 0, en caso contrario; PERD tomará valor 1 si la empresa recibió pérdidas en el año anterior y 0, en caso contrario; LEV es el cociente entre el total de deudas y el activo total; TAM es el tamaño de la empresa; BIGFOUR tomará valor 1 cuando la empresa es auditada por una gran firma auditora (Big Four) y 0, en caso contrario; CONPROP es la concentración de la propiedad de la empresa.</p>					

6.2. REGRESIÓN

En el análisis multivariante analizamos la multicolinealidad y los resultados de la regresión logística. Para comprobar si existen o no problemas de multicolinealidad, calculamos los coeficientes de correlación de Spearman para todas las variables incluidas en el modelo. La tabla 4 presenta las correlaciones de la muestra para las empresas que recibieron salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información.

Estos resultados evidencian que la correlación entre algunos pares de variables formados por características de los CA fue significativa, lo que es consistente con estudios previos que se centran en los CA (véase Pucheta-Martínez y De Fuentes-Barberá, 2007). La correlación para la gran mayoría de los pares restantes no fue significativa y fue pequeña, generalmente por debajo de 0.3. Ninguno de los coeficientes de correlación fue suficientemente grande (> 0.80) para causar problemas de multicolinealidad. Las conclusiones para los resultados de la tabla 5, donde se ofrecen los coeficientes de correlación de Spearman para la muestra de empresas que solo recibieron salvedades por incertidumbre, son similares a los de la tabla 4. De acuerdo con estos resultados, podemos concluir que los modelos no presentan problemas de multicolinealidad.

Tabla 4. Coeficientes de correlación de Spearman para la muestra de empresas con salvedades por errores, incumplimientos y omisión de información. Modelo 1 (N = 860)

	OA	PMCA	PEMCA	PIMCA	PDOMMCA	PRESMCA	REUCA	OANT	PERD	LEV	TAM	BIGFOUR
PMCA	-0.043											
PEMCA	-0.010	0.115***										
PIMCA	-0.069**	0.692***	-0.024									
PDOMMCA ...	-0.008	0.617***	-0.020	-0.024								
PRESMCA	-0.014	0.451***	-0.015	0.563***	0.093***							
REUCA	-0.078**	0.130***	-0.012	0.133***	0.060*	0.110**						
OANT	0.516***	-0.031	-0.008	-0.054	-0.014	0.041	-0.113***					
PERD	0.010	-0.016	-0.029	-0.022	-0.007	0.006	-0.044	0.051				
LEV	0.022	-0.053	-0.073**	-0.121***	0.072**	-0.095***	0.053	-0.003	0.081**			
TAM	-0.105***	0.025	-0.046	0.091***	-0.010	0.037	0.454***	-0.117***	-0.137***	0.383***		
BIGFOUR	-0.081**	0.050	0.023	0.062*	0.014	-0.004	0.282***	-0.053	-0.057*	0.074**	0.337***	
CONPROP	-0.064*	-0.050	-0.035	-0.011	-0.031	-0.096***	-0.045	-0.068**	-0.060*	0.058*	0.176***	0.036

Coefficiente de correlación de Spearman. Media, desviación típica y percentiles de las principales variables. OA tomará valor 1 si la empresa recibió informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario; PMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PEMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PIMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PDOMMCA es la proporción de mujeres dominicales en los CA; PRESMCA tomará valor 1 si en los CA hay una mujer presidenta y 0, en caso contrario; REUCA es el número de reuniones por año del CA; OANT tomará valor 1 si la empresa recibió la misma salvedad en el año anterior que en el año actual y 0, en caso contrario; PERD tomará valor 1 si la empresa recibió pérdidas en el año anterior y 0, en caso contrario; LEV es el cociente entre el total de deudas y el activo total; TAM es el tamaño de la empresa; BIGFOUR tomará valor 1 cuando la empresa es auditada por una gran firma auditora (Big Four) y 0, en caso contrario; CONPROP es la concentración de la propiedad de la empresa. * p < 0.1, **p < 0.05, ***p < 0.01.

Tabla 5. Coeficientes de correlación de Spearman para la muestra de empresas con salvedades por incertidumbres. Modelo 2 (N = 904)

	OA	PMCA	PEMCA	PIMCA	PDMMCA	PRESMCA	REUCA	OANT	PERD	LEV	TAM	BIGFOUR
PMCA	0.023											
PEMCA	-0.016	0.112***										
PIMCA	0.024	0.689***	-0.023									
PDMMCA	0.008	0.618***	-0.019	-0.031								
PRESMCA	0.032	0.467***	-0.015	0.554***	0.126***							
REUCA	-0.133***	0.120***	-0.009	0.138***	0.043	0.091***						
OANT	0.694***	-0.028	-0.014	-0.041	0.002	0.057*	-0.144***					
PERD	0.221***	-0.028	-0.030	-0.013	-0.036	0.002	-0.047	0.137***				
LEV	0.144***	-0.056*	-0.073**	-0.122***	0.066**	-0.087***	0.034	0.074**	0.144***			
TAM	-0.084**	0.009	-0.044	0.068**	-0.022	0.017	0.445***	-0.135***	-0.121***	0.365***		
BIGFOUR	0.110***	0.017	0.023	0.054	-0.030	-0.030	0.297***	-0.086**	-0.072**	0.034	0.329***	
CONPROP	-0.022	-0.044	-0.033	-0.007	-0.023	-0.101***	-0.036	-0.043	-0.070**	0.044	0.177***	0.027

Coefficiente de correlación de Spearman. Media, desviación típica y percentiles de las principales variables. OA tomará valor 1 si la empresa recibió informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario; PMCA es la proporción de mujeres en los CA; PEMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PIMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PDMMCA es la proporción de mujeres dominicales en los CA; PRESMCA tomará valor 1 si en los CA hay una mujer presidenta y 0, en caso contrario; REUCA es el número de reuniones por año del CA; OANT tomará valor 1 si la empresa recibió la misma salvedad en el año anterior que en el año actual y 0, en caso contrario; PERD tomará valor 1 si la empresa recibió pérdidas en el año anterior y 0, en caso contrario; LEV es el cociente entre el total de deudas y el activo total; TAM es el tamaño de la empresa; BIGFOUR tomará valor 1 cuando la empresa es auditada por una gran firma auditora (Big Four) y 0, en caso contrario; CONPROP es la concentración de la propiedad de la empresa. *p < 0.1, **p < 0.05, ***p < 0.01.

La tabla 6 presenta los resultados de las regresiones logísticas para el modelo 1, donde la variable dependiente representa las salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información. El test Chi-cuadrado muestra que todos los modelos son estadísticamente significativos. De acuerdo con los resultados de la tabla 6, todas las variables independientes ofrecen un signo negativo, como se esperaba, pero solo las variables porcentaje de consejeras en el CA (PMCA), proporción de consejeras dominicales en el CA (PDOMMCA) y CA presididos por mujeres (PREMCA) son estadísticamente significativas. Por lo tanto, la primera, cuarta y quinta hipótesis no pueden ser rechazadas, mientras que la segunda y tercera hipótesis tienen que ser rechazadas. Estos resultados sugieren que la proporción de consejeras en los CA, la proporción de consejeras dominicales en los CA y los CA presididos por mujeres mitigan la probabilidad de recibir informes de auditoría con salvedades por errores, incumplimiento u omisión de información. Así pues, estas conclusiones respaldan la premisa de que la diversidad de género en los CA mejora la calidad de la información financiera, medida por la opinión que el auditor emite en el informe de auditoría. En esta línea, Ittonen *et al.* (2010) y Qi y Tian (2012), entre otros, también revelan que la presencia de mujeres incrementa la calidad de la información financiera, y Srinidhi *et al.* (2011) evidencian que la presencia de consejeras no ejecutivas, tales como consejeras dominicales, mejora la calidad de la información financiera. Por otra parte, Schwartz-Ziv (2011) documenta que los consejos de administración presididos por mujeres llevaron a cabo una mayor supervisión de la información financiera. La falta de significatividad de las variables consejeras ejecutivas e independientes demuestra que la diversidad de género en el consejo no tiene que considerarse como un todo, dado que estas variables no influyen en la probabilidad de reducir la recepción de informes de auditoría por errores, incumplimiento de principios y omisión de información. Por tanto, para que la diversidad de género en el CA disminuya la probabilidad de recibir salvedades por errores, se tiene que diferenciar entre las diferentes clases de consejeras que lo conforman.

En cuanto a las variables de control, los resultados evidencian que las variables opinión del auditor en el año anterior (OANT), el tamaño de la empresa (TAM) y la concentración de propiedad (CONPROP) muestran el signo esperado y son estadísticamente significativas. Por tanto, estos resultados demuestran que la opinión del auditor en el año anterior aumenta la recepción de informes de auditoría con salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información, mientras que el tamaño de la empresa y la concentración de propiedad disminuyen la probabilidad de recibir informes de auditoría con salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información. El resto de las variables de control no son estadísticamente significativas.

Tabla 6. Resultados de la regresión logística para el modelo cuya variable dependiente recoge las salvedades por errores, incumplimientos y omisión de información. Modelo 1 (N = 860)

Variables	Signo esperado	Coficiente estimado (p-value)	Coficiente estimado (p-value)	Coficiente estimado (p-value)	Coficiente estimado (p-value)	Coficiente estimado (p-value)
PMCA	-	-0.911* (0.072)				
						.../...

Variables	Signo esperado	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)
.../...						
PEMCA	-		-15.536 (0.933)			
PIMCA	-			-24.767 (0.996)		
PDOMMCA	-				-0.110* (0.067)	
PRESMCA	-					-0.971* (0.098)
REUCA	-	0.013 (0.824)	0.010 (0.867)	0.015 (0.792)	0.009 (0.867)	0.014 (0.804)
OANT	+	2.876*** (0.000)	2.877*** (0.000)	2.760*** (0.000)	2.877*** (0.000)	2.977*** (0.000)
PERD	+	-0.289 (0.410)	-0.300 (0.394)	-0.294 (0.396)	-0.299 (0.396)	-0.271 (0.433)
LEV	+	0.033 (0.713)	0.036 (0.692)	0.031 (0.724)	0.036 (0.688)	0.032 (0.713)
TAM	+/-	-0.068** (0.023)	-0.074** (0.037)	-0.064** (0.027)	-0.074** (0.030)	-0.064** (0.032)
BIGFOUR	+	-0.516 (0.192)	-0.497 (0.212)	-0.476 (0.213)	-0.498 (0.212)	-0.550 (0.157)
CONPROP	-	-0.009** (0.048)	-0.010* (0.058)	-0.009** (0.046)	-0.010* (0.055)	-0.008** (0.046)
Observaciones		860	860	860	860	860
χ ²		25.090***	24.600***	25.490***	24.700***	25.350***

Coefficientes estimados a través de regresión logística. Media, desviación típica y percentiles de las principales variables. OA tomará valor 1 si la empresa recibió informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario; PMCA es la proporción de mujeres en los CA; PEMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PIMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PDOMMCA es la proporción de mujeres dominicales en los CA; PRESMCA tomará valor 1 si en los CA hay una mujer presidenta y 0, en caso contrario; REUCA es el número de reuniones por año del CA; OANT tomará valor 1 si la empresa recibió la misma salvedad en el año anterior que en el año actual y 0, en caso contrario; PERD tomará valor 1 si la empresa recibió pérdidas en el año anterior y 0, en caso contrario; LEV es el cociente entre el total de deudas y el activo total; TAM es el tamaño de la empresa; BIGFOUR tomará valor 1 cuando la empresa es auditada por una gran firma auditora (Big Four) y 0, en caso contrario; CONPROP es la concentración de la propiedad de la empresa. *p < 0.1; **p < 0.05; ***p < 0.01.

Tabla 7. Resultados de la regresión logística para el modelo cuya variable dependiente recoge las salvedades por incertidumbres. Modelo 2 (N = 904)

Variables	Signo esperado	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)
PMCA	+	0.019** (0.019)				
PEMCA	+		-10.831 (0.995)			
PIMCA	+			0.573* (0.082)		
PDOMMCA	+				0.460** (0.041)	
PRESMCA	+					0.259* (0.054)
REUCA	-	-0.032 (0.438)	-0.032 (0.436)	-0.036 (0.393)	-0.031 (0.451)	-0.031 (0.461)
OANT	+	3.005*** (0.000)	3.010*** (0.000)	3.030*** (0.000)	3.016*** (0.000)	3.040*** (0.000)
PERD	+	0.852*** (0.000)	0.850*** (0.000)	0.849*** (0.000)	0.850*** (0.000)	0.858*** (0.000)
LEV	+	0.000 (0.994)	-0.000 (0.997)	0.003 (0.971)	-0.000 (0.994)	-0.001 (0.984)
TAM	+/-	0.099 (0.114)	0.099 (0.117)	0.104 (0.104)	0.100 (0.112)	0.100 (0.111)
BIGFOUR	+	0.444* (0.062)	0.444 (0.101)	0.451* (0.097)	0.466* (0.089)	0.464* (0.087)
CONPROP	-	0.000 (0.897)	0.000 (0.900)	0.000 (0.915)	0.000 (0.878)	0.000 (0.928)
Observaciones		904	904	904	904	904
χ ²		101.840***	101.140***	100.550***	100.700***	99.080***

Coefficientes estimados a través de regresión logística. Media, desviación típica y percentiles de las principales variables. OA tomará valor 1 si la empresa recibió informes de auditoría con salvedades y 0, en caso contrario; PMCA es la proporción de mujeres en los

.../...

Variables	Signo esperado	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)	Coefficiente estimado (p-value)
.../...						
<p>CA; PEMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PIMCA es la proporción de mujeres ejecutivas en los CA; PDOMMCA es la proporción de mujeres dominicales en los CA; PRESMCA tomará valor 1 si en los CA hay una mujer presidenta y 0, en caso contrario; REUCA es el número de reuniones por año del CA; OANT tomará valor 1 si la empresa recibió la misma salvedad en el año anterior que en el año actual y 0, en caso contrario; PERD tomará valor 1 si la empresa recibió pérdidas en el año anterior y 0, en caso contrario; LEV es el cociente entre el total de deudas y el activo total; TAM es el tamaño de la empresa; BIGFOUR tomará valor 1 cuando la empresa es auditada por una gran firma auditora (Big Four) y 0, en caso contrario; CONPROP es la concentración de la propiedad de la empresa. *p < 0.1; **p < 0.05; ***p < 0.01.</p>						

La tabla 7 muestra los resultados obtenidos para el modelo 2, donde la variable dependiente representa las salvedades por incertidumbres. El test Chi-cuadrado muestra que los modelos son estadísticamente significativos al 1 %. Como puede observarse en la tabla 7, las variables proporción de consejeras del CA (PMCA), el porcentaje de consejeras independientes del CA (PIMCA), el porcentaje de consejeras dominicales en el CA (PDOMMCA) y los CA presididos por mujeres (PRESMCA) presentan el signo esperado y son estadísticamente significativas. Por tanto, no podemos rechazar la primera, tercera, cuarta y quinta hipótesis y podemos concluir que existe una asociación positiva entre la proporción de consejeras de los CA, la proporción de consejeras independientes y dominicales del CA y los CA presididos por mujeres y la probabilidad de divulgar informes de auditoría con salvedades por incertidumbres. Esta evidencia está apoyada por autores como Carcello y Neal (2000), Ittonen *et al.* (2010), Pucheta-Martínez y De Fuentes-Barberá (2007), Qi y Tian (2012), Schwartz-Ziv (2011) y Srinidhi *et al.* (2011), quienes demostraron una asociación positiva entre la proporción de consejeras, la proporción de consejeras independientes y dominicales y los CA presididos por mujeres y la calidad de la información financiera.

En lo referente a las variables de control, en todos los modelos las variables opinión del auditor en el año anterior (OANT), las pérdidas de la empresa en el año anterior (PERD) y la firma auditora (BIGFOUR) presentan el signo esperado y son estadísticamente significativas, excepto el modelo que analiza el efecto de las consejeras ejecutivas, donde la variable tamaño de la firma auditora no es estadísticamente significativa. Por tanto, estos resultados demuestran que la probabilidad de divulgar salvedades por incertidumbre está positivamente asociada con las empresas que recibieron la misma salvedad en el año anterior que en el año en curso, reportaron pérdidas en el año anterior y fueron auditadas por una de las cuatro grandes firmas auditoras.

7. CONCLUSIONES

Dada la importancia que la diversidad de género ha adquirido en los últimos años como parte del buen gobierno corporativo, este estudio tiene por objetivo analizar cómo la diversidad de género de los CA influye en la calidad de la información financiera que publican las empresas que

cotizan en la bolsa de Madrid. La calidad de la información financiera la medimos a través del tipo de opinión que el auditor emite en el informe de auditoría, distinguiendo entre las opiniones que contienen salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información y aquellos que contienen salvedades por incertidumbres.

Planteamos las hipótesis de que existe una relación negativa entre la diversidad de género en los CA y la probabilidad de recibir salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información, y una asociación positiva entre la diversidad de género en los CA y la probabilidad de divulgar salvedades por incertidumbres. Por un lado, los resultados revelan una asociación negativa entre la proporción de consejeras en los CA, la proporción de consejeras dominicales en los CA y los CA presididos por mujeres y la probabilidad de reducir la recepción de informes de auditoría con salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información. Por otro lado, los resultados también demuestran una relación positiva entre la diversidad de género en los CA (el porcentaje de consejeras del CA, el porcentaje consejeras independientes y dominicales del CA y los CA presididos por mujeres) y la probabilidad de divulgar salvedades por incertidumbres, lo que sugiere una mejora de la calidad de la información financiera. El porcentaje de consejeras ejecutivas en los CA no influye en ambos tipos de salvedades y la proporción de consejeras independientes no afecta a las salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información. Por tanto, nuestros hallazgos sugieren que la diversidad de género en los CA mejora la calidad de la información financiera, dependiendo de la clase de consejeras que formen los CA.

Este estudio tiene varias implicaciones. Nuestras conclusiones son relevantes para los organismos reguladores españoles que prescriben las acciones sobre la presencia de mujeres en los órganos de decisión de las empresas, sobre las estructuras de gobierno corporativo para garantizar la protección de los grupos de interés, especialmente de los accionistas, y sobre el incremento de la calidad del proceso de divulgación de la información financiera. Las empresas tienen que tener en cuenta que la diversidad de género en los CA, dependiendo del tipo de consejera que los formen, mejora la calidad de la información financiera y, por tanto, los códigos de gobierno corporativo pueden recomendarla. Así, este resultado respaldaba, en parte, la Ley 3/2007 (la Ley de igualdad), que recomienda que los consejos de las empresas cotizadas españolas alcanzaran una cuota de género del 40% para el año 2015. Sin embargo, la ley no se centraba en las cuestiones relativas a la presencia de mujeres en las comisiones delegadas del consejo de administración, como los CA, entre otros. Además, los resultados también son importantes para los investigadores que examinan el papel de las mujeres en los órganos de decisión y su influencia en los diferentes resultados de las empresas, y específicamente para aquellos autores que demuestran que las mujeres en los órganos de decisión tienen una influencia importante en la calidad de la información financiera o el fomento de la buena práctica empresarial (Burgess y Tharenou, 2002), entre otros. Nuestros resultados sugieren que las consejeras de los CA no son ni «figurantes» ni «esposas trofeo», así como sugieren algunos trabajos previos que no han documentado una relación entre las consejeras y la calidad de la información financiera o la política de dividendos de las empresas. Así pues, estos hallazgos demuestran la necesidad de continuar investigando en temas sobre las mujeres en el gobierno corporativo, especialmente en el contexto internacional, ya que la comparación de nuestros resultados con otros contextos legales, culturales, profesionales y regulatorios enriquecerá el debate sobre la diversidad de género en el gobierno cor-

porativo. En resumen, tanto los legisladores como los investigadores deberían dejar de considerar la diversidad de género en su conjunto, ya que la composición de la diversidad de género tiene varias implicaciones para la calidad de la información financiera, medida por el tipo de opinión del auditor.

En cuanto a las principales limitaciones de este estudio, en primer lugar, nos gustaría destacar que el número de salvedades por errores, incumplimientos u omisión de información en nuestra muestra es bastante bajo, lo que puede explicar la falta de efecto de las consejeras ejecutivas e independientes en los CA en este tipo de salvedades. Por tanto, a la hora de interpretar los resultados tenemos que ser cautos. En segundo lugar, para confirmar o rechazar nuestra evidencia es necesario realizar investigaciones adicionales en otros contextos con un alto número de salvedades por errores e incumplimientos. Finalmente, es posible que haya factores desconocidos que podrían afectar a nuestra variable dependiente. Si bien hemos controlado tantos factores como ha sido posible apoyándonos con la teoría e investigaciones previas, las limitaciones empíricas y teóricas nos impiden saber si todos los factores relevantes han sido controlados.

Referencias bibliográficas

- Act 3/2007, of 22 March, for Effective Equality between Women and Men.
- Adams, R. B. y Ferreira, D. (2012). Regulatory pressure and bank directors' incentives to attend board meetings. *International Review of Finance*, 12(2), 227-248.
- Aldama Report 2003. *Informe de la Comisión Especial para el Fomento de la Transparencia y la Seguridad en los Mercados Financieros y en las Sociedades Cotizadas*. Madrid.
- Arellano, M. (2003). *Panel data econometrics*. Oxford: Oxford University Press.
- Beasley, M. S. (1996). An empirical analysis of the relation between the Board of Director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review*, 71(4), 443-465.
- Bradbury, M. E. (1990). The incentives for voluntary Audit Committee formation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 9(1), 9-36.
- Burgess, Z. y Tharenou, P. (2002). Women board directors: Characteristics of the few. *Journal of Business Ethics*, 37(1), 39-49.
- Carcello, J. V. y Neal, T. L. (2000). Audit Committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
- Carcello, J. V. y Neal, T. L. (2003). Audit Committee independence and disclosure: choice for financially distressed firms. *Corporate Governance: An International Review*, 11(4), 289-299.
- Carter, D. A., Simkins, B. J. y Simpson, W. G. (2003). Corporate governance, board diversity, and firm value. *The Financial Review*, 38(1), 33-53.
- Carter, D. A., Simkins, F. y Simpson, W. G. (2010). The gender and ethnic diversity of US Boards and Board Committees and firm financial performance. *Corporate Governance: An International Review*, 18(5), 396-414.
- DeFond, M. L. y Francis, J. R. (2006). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24 (Suppl.), 5-30.

- Evans, G. S. (2013). Fiscal irresponsibility due to lack of women on Boards. *International Journal of Arts and Commerce*, 2(3), 112-124.
- Faccio, M. y Lang, L. H. P. (2002). The ultimate ownership of Western European corporations. *Journal of Financial Economics*, 65(3), 365-395.
- Fernández-Méndez, C. y Arrondo-García, R. (2007). The effects of ownership structure and board composition on the audit committee meeting frequency: Spanish evidence. *Corporate Governance: An International Review*, 15(5), 909-922.
- Fudenberg, D. y Tirole, J. (1995). A theory of income and dividend smoothing based on incumbency rents. *Journal of Political Economy*, 103(1), 75-93.
- Hadani, M., Goranova, M. y Khan, R. (2011). Institutional investors, shareholder activism, and earnings management. *Journal of Business Research*, 64(12), 1352-1360.
- Heidrick y Struggles (2011). *Challenging board performance*. European Report on corporate governance: Heidrick & Struggles.
- Huang, T-C., Huang, H-W. y Lee, C-C. (2014). Corporate executive's gender and audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 527-547.
- Ittonen, K., Miettinen, J. y Vähämaa, S. (2010). Does female representation in audit committees affect audit fees? *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 49(3-4), 113-139.
- Jensen, M. C. y Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Jones, F. L. (1996). The information content of the auditor's going concern evaluation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 15(1), 1-27.
- Khan, W. A. y Vieito, J. V. (2013). CEO gender and firm performance. *Journal of Economics and Business*, 67, 55-66.
- Khazanchi, D. (1995). Unethical behavior in information systems: The gender factor. *Journal of Business Ethics*, 14(9), 741-749.
- Kirchmaier, T. y Grant, J. (2004). Corporate ownership structure and performance in Europe. *European Management Review*, 2(3), 231-241.
- Klein, A. (2002). Audit Committee, Board of Director characteristics and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 33(3), 375-400.
- Law 26/2003, Spanish Listed Companies Transparency Act.
- Law 44/2002, of 22 November, Law on Measures to Reform the Financial System (BOE de 23 de noviembre).
- Lee, Y.-C. (2013). Can independent directors improve the quality of earnings? Evidence from Taiwan. *Advances in Management & Applied Economics*, 3(3), 45-66.
- Man, C.-K. y Wong, B. (2013). Corporate governance and earnings management: A survey of literature. *Journal of Applied Business Research*, 29(2), 391-418.
- McMullen, D. A. (1996). Audit committee performance: An investigation of the consequences associated with Audit Committees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(1), 87-103.
- Miguel, A. de, Pindado, J. y Torre, C. de la (2004). Ownership structure and firm value: New evidence from Spain. *Strategic Management Journal*, 25(12), 1199-1207.

- Mutchler, J. F. (1984). Auditors' perceptions of the going-concern opinion decision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 3(2), 17-30.
- Nielsen, S. y Huse, M. (2010). The contribution of women on Boards of Directors: Going beyond the Surface. *Corporate Governance: An International Review*, 18(2), 136-148.
- Niskanen, J., Karjalainen, J., Niskanen, M. y Karjalainen, J. (2011). Auditor gender and corporate earnings management behavior in private Finnish firms. *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 778-793.
- Olivencia Report (1998). *El Buen Gobierno de las Sociedades*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- Parrotta, P. y Smith, N. (2013). Female-Led Firms: Performance and Risk Attitudes. *Working Paper*. Recuperado de <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2329083>.
- Peng, Q. (2007). Two essays on women executives and corporate decisions. *Thesis*, Hong Kong: The Hong Kong University.
- Pomeroy, B. y Thornton, D. B. (2008). Meta-analysis and the accounting literature: The case of Audit Committee independence and financial reporting quality. *European Accounting Review*, 17(2), 305-330.
- Pucheta-Martínez, M. C. y Fuentes-Barberá, C. de (2007). The impact of Audit Committee characteristics on the enhancement of the quality of financial reporting: an empirical study in the Spanish context. *Corporate Governance: An International Review*, 15(6), 1394-1412.
- Pulford, B. D. y Colman, A. M. (1997). Overconfidence: Feedback and item difficulty effects. *Personality and Individual Differences*, 23(1), 125-133.
- Qi, B. y Tian, G. (2012). The impact of Audit Committees' personal characteristics on earnings management: Evidence from China. *Journal of Applied Business Research*, 28(6), 1331-1343.
- Schwartz-Ziv, M. (2011). Are all welcome a-board: What do women directors bring to the table? *Working Paper*. Recuperado de <<http://ssrn.com/abstract=1868033>>.
- Shivdasami, A. (1993). Boards composition, ownerships structure and hostile takeovers. *Journal of Accounting and Economics*, 16(1), 167-198.
- Song, J. y Windram, B. (2004). Benchmarking Audit Committee effectiveness in financial reporting. *International Journal of Auditing*, 8(3), 195-205.
- Srinidhi, B., Ferdinand G. y Tsui, J. (2011). Female directors and earnings quality. *Contemporary Accounting Research*, 28(5), 1610-1644.
- Terjesen, S., Sealy, R. y Singh, V. (2009). Women directors on corporate boards: A review and research agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 320-337.
- Thorne, L., Massey, D. y Magnan, M. (2003). Institutional context and auditors' moral reasoning: A Canada-. U.S.A. comparison. *Journal of Business Ethics*, 43(4), 305-321.
- Unified Code of Corporate Governance (CUBG) (2006). *Informe del grupo especial de trabajo sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas*. Madrid: Comité Conthe.
- Velury, U. y Jenkins, D. S. (2006). Institutional ownership and the quality of earnings. *Journal of Business Research*, 59(9), 1043-1051.

Enjuiciando la materialidad en los estados financieros. Recomendaciones del IASB

Belén Álvarez Pérez

*Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

EXTRACTO

La materialidad o importancia relativa es un elemento clave a la hora de determinar la información que se incorpora a los estados financieros, razón por la cual el IASB ha elaborado un *Documento de Práctica* con el fin de establecer guías que ayuden a las entidades a establecer su propio procedimiento de evaluación de materialidad.

Palabras clave: materialidad; importancia relativa; *Practice Statement 2*.

Fecha de entrada: 20-02-2018 / Fecha de aceptación: 03-04-2018

Making materiality judgements. Recommendations of the IASB

Belén Álvarez Pérez

ABSTRACT

Materiality is a key element in determining the information that is incorporated into the financial statements, which is why the IASB has a practice statement in order to establish guidelines that help entities to make appropriate materiality judgements.

Keywords: making materiality judgements; Practice Statement 2.

Sumario

- I. Consideraciones previas
- II. Características generales de la materialidad (o importancia relativa)
- III. Procedimiento para enjuiciar la materialidad
- IV. Casos particulares de aplicación de la materialidad
 - 1. Información del periodo anterior
 - 2. Errores
 - 3. Información sobre las *covenants*
 - 4. Información financiera intermedia
- V. Interacción con la normativa local
- VI. Conclusiones

NOTA: El presente trabajo se realiza dentro del marco del proyecto de investigación DER2015-65922-P del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

Cómo citar este estudio:

Álvarez Pérez, B. (2018). Enjuiciando la materialidad en los estados financieros. Recomendaciones del IASB. *RCyT. CEF*, 423, 177-190.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

El International Accounting Standards Board (IASB) ha publicado en septiembre de 2017 el Documento de Práctica «Elaboración de juicios sobre la materialidad»¹ (*Practice Statement Making Materiality Judgements*)².

Una *Declaración de Práctica* no es un estándar o norma, por lo que las empresas no están obligadas a su cumplimiento, como pasa con las normas internacionales de información financiera (NIIF). Es, en palabras del propio IASB, una orientación que pretende mostrar una visión general y de conjunto de las características generales de la materialidad y ayudar a las entidades a hacer juicios relacionados con la misma cuando preparen estados financieros³.

Dado su carácter no normativo, no se requiere que las entidades que aplican las NIIF cumplan con el *Documento de Práctica*, aunque las autoridades de sus correspondientes jurisdicciones («autoridades locales») pueden requerir que lo hagan y adoptar el *Documento de Práctica* en sus marcos nacionales.

El IASB considera que este *Documento de Práctica* ayudará a promover una mayor comprensión del papel de la materialidad o importancia relativa en las NIIF y cómo debe aplicarse al elaborar estados financieros, lo que redundará en mejorar su utilidad y comprensibilidad.

El objetivo de esta *Declaración* es proporcionar a las entidades informantes orientación sobre cómo realizar juicios sobre materialidad a la hora de preparar los estados financieros realizados bajo los estándares de las NIIF.

La necesidad de juicios de materialidad es omnipresente en la preparación de cualquier tipo de informes financieros. Una entidad hace juicios de materialidad cuando toma decisiones sobre reconocimiento y valoración, así como presentación y divulgación.

Este trabajo, siguiendo el esquema adoptado por el IASB para el desarrollo del documento: a) proporciona una visión general de las características generales de la materialidad; b) presenta un proceso de cuatro pasos que una entidad puede seguir para hacer juicios sobre materialidad al preparar sus estados financieros. La descripción de este proceso muestra una visión general del

¹ Puede consultarse íntegramente en <<http://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-materiality-practice-statement/mps-project-summary-and-practice-statement.pdf>>. (Aún no se dispone de versión traducida al castellano).

² Si bien algunas de las pautas en esta *Declaración de Práctica* pueden ser útiles para las entidades que aplican el estándar IFRS para SMEs® (las NIIF para PYMES), la *Declaración* no está destinada a esas entidades.

³ La *Declaración* incluye ejemplos sobre cómo aplicar el juicio relacionado con la materialidad en diversas circunstancias.

papel que juega la materialidad en la preparación de los estados financieros, con un enfoque en los factores que la entidad debería considerar al hacer juicios de materialidad; c) proporciona orientación sobre cómo hacer juicios de materialidad en determinadas circunstancias (información sobre ejercicios anteriores, errores, información sobre cláusulas contractuales e informes intermedios).

Por último, haremos una breve referencia al entronque de esta *Declaración* en las normas nacionales implementadas por cada país.

Esta *Declaración de Práctica*, además, incluye ejemplos que ilustran cómo podrían aplicarse algunas de las pautas en ella referidas. Si bien el propio documento señala que la solución dada en cada ejemplo no pretende representar la única manera en que se podría aplicar la orientación⁴.

Este *Documento de Práctica* es aplicable cuando se preparan estados financieros de acuerdo con las normas NIIF. No está destinado a entidades que apliquen las NIIF para SMEs® Standard. Al ser una guía no obligatoria, su aplicación no es requisito necesario para declarar el cumplimiento con los estándares IFRS.

Esta *Declaración de Práctica* no cambia ningún requisito en las NIIF ni introduce nuevos. Las entidades que decidan aplicar esta guía podrán hacerlo para los estados financieros formulados a partir del 14 de septiembre de 2017.

II. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA MATERIALIDAD (O IMPORTANCIA RELATIVA)

El objetivo principal de los estados financieros es suministrar información acerca del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de modo que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los juicios sobre si la información es significativa deben realizarse en el contexto de este objetivo y considerando el conjunto completo de estados financieros (constituidos, en palabras del IASB, por los estados financieros «principales» –balance, cuenta de resultados, estado de flujos de efectivo y estado de cambios en el patrimonio neto–, junto con las «notas» o memoria).

Las entidades deben aplicar su propio juicio no solo para decidir si incluir o excluir información en los estados financieros, sino también para considerar cómo debe presentarse o revelarse dicha información⁵.

⁴ Pueden consultarse en el propio documento Practice Statement *Making Materiality Judgements*.

⁵ El IASB señala que la gerencia debería evaluar si la información es significativa en el contexto de las diferentes partes de los estados financieros, por ejemplo:

- a) Si la información debe presentarse de forma separada en los estados financieros principales y cómo.
- b) Si la información debe incluirse en la memoria y cómo.

Aunque la importancia relativa o materialidad es un concepto ampliamente usado en el ámbito financiero con referencia a la información que sea significativa en un contexto específico, las propias NIIF contienen una definición para ayudar a las empresas a aplicar dicho concepto a la hora de elaborar los estados financieros.

El *Marco Conceptual para la Información Financiera* (2010) proporciona la siguiente definición de materialidad o importancia relativa (existen definiciones similares en la NIIF 1, «Presentación de estados financieros», y NIIF 8, «Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores»):

«La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada pudiera influir en las decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual».

El concepto de «materialidad» o «importancia relativa» pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo y comprensible de la información contenida en los registros contables de una entidad. Si la información en los estados financieros no se resume o agrega de forma clara y útil, si se revela, por ejemplo, una cantidad excesiva de información no significativa o si la información significativa se enmascara u oculta, los estados financieros serán menos comprensibles para los usuarios. El *Documento de Práctica* señala que la necesidad de juicios de materialidad es, de hecho, omnipresente en la preparación de los estados financieros.

La evaluación sobre si la información es significativa para los estados financieros implica también que la entidad se pregunte si dicha información puede llegar a influir en las decisiones que los usuarios toman sobre la base de dichos estados financieros. Es decir, la gerencia deberá elaborar su propio juicio y aplicarlo. Por tanto, se considerarán tanto las circunstancias específicas de la entidad como el modo en que se utilizará la información por los usuarios de los estados financieros. Dado que las circunstancias cambian a lo largo del tiempo, la materialidad debe evaluarse periódicamente.

El *Documento de Práctica* proporciona orientación para ayudar a la identificación de los usuarios principales y sus correspondientes necesidades de información. En particular, aclara que:

- Los usuarios principales que las entidades deben considerar cuando se hacen juicios de materialidad serán: inversores, prestamistas y acreedores, ya sean presentes o potenciales⁶.

⁶ Estos son los tres usuarios fundamentales identificados por el marco conceptual; añadiendo que otros como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, dichos informes no estarán dirigidos principalmente a estos «otros grupos».

- Identificados los usuarios principales, deberá tenerse presente que los estados financieros no proporcionan, y no pueden proporcionar, la información que todos ellos necesitan tomados individualmente. Por lo tanto, de cara a la preparación de los estados financieros, primero hay que identificar las necesidades informativas comunes de los diversos usuarios, para luego centrarse en comunicar dicha información, de modo que esta abarque el mayor número posible de usuarios principales.
- La información será significativa, y por tanto material, si es relevante para un rango de usuarios principales de diferentes clases o una clase significativa de usuarios principal (por ejemplo, una clase con un gran número de usuarios).
- Las entidades deben evaluar si la información es material para los estados financieros independientemente de si dicha información está disponible públicamente en otras fuentes. Si la información es significativa para comprender los estados financieros, debe figurar en estos, aunque sea por todos conocida.

La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos. El objetivo de la evaluación de la materialidad o importancia relativa debe ser comprobar si la información que se facilita podría influir, o esperar que influyera, en las decisiones tomadas por los usuarios, en lugar de si en sí misma puede cambiar sus decisiones. La información es significativa si confirma tendencias que podrían razonablemente esperarse para reforzar decisiones tomadas por los usuarios principales (por ejemplo, pueden haberse incrementado las ganancias de una entidad en línea con las expectativas y esta información puede reforzar una decisión de comprar, conservar o vender acciones de la entidad).

La evaluación de si la información es significativa depende de su tamaño y naturaleza, juzgada en circunstancias concretas de la entidad. Por consiguiente, aplicar la materialidad o importancia relativa involucra la evaluación de factores tanto cuantitativos como cualitativos. Siendo cierto que los umbrales cuantitativos no son, por sí mismos, determinantes, pueden ser una herramienta útil para aplicar el concepto de materialidad o importancia relativa. Un umbral cuantitativo puede proporcionar la base para una evaluación preliminar de la importancia relativa (por ejemplo, si queda por debajo de un porcentaje especificado de ganancia o activos netos). Al juicio así determinado habrá que añadir consideraciones sobre la naturaleza del elemento y las circunstancias de la entidad.

Asimismo, la evaluación de si la información es significativa o no debe llevarse a cabo de forma individual y colectiva. Incluso si la información se juzga que no es significativa de forma aislada, puede serlo al considerarla junto con otra información y, por tanto, ser necesaria su inclusión en los estados financieros.

En relación con la aplicación de la materialidad, el IASB señala expresamente que, aunque el concepto como tal no cambia cuando se aplica a la memoria o a los «estados financieros principales», el contexto en el que ese concepto se aplica sí es diferente, dado el papel que cada documento tiene. Por consiguiente, puede ocurrir que se juzgue una información como material de cara a su inclusión en la memoria e irrelevante para su desagregación en un «estado financiero principal», no así en sentido contrario.

III. PROCEDIMIENTO PARA ENJUICIAR LA MATERIALIDAD

El *Documento de Práctica* incluye un ejemplo de un proceso para enjuiciar la materialidad que proporciona una visión general del papel que desempeña esta en la preparación de estados financieros y enfoques sobre los factores que una empresa debería considerar cuando hace juicios sobre la misma. El proceso presentado por el IASB ilustra una posible forma de hacer juicios de materialidad.

Los pasos descritos en este «procedimiento de materialidad» son cuatro:

Paso 1: identificar la información potencialmente material. Para ello habrá que tener en cuenta no solo los requerimientos de las NIIF aplicables, sino las necesidades de información de los usuarios primarios, por si fuera necesario añadir información a la estrictamente requerida por las NIIF para comprender el impacto de las transacciones de la entidad, su posición financiera, rendimiento, flujos de efectivo, etc. El resultado de este paso debe ser un listado de información potencialmente material.

Paso 2: valorar si la información identificada en el paso 1 es realmente material. Una entidad concluirá que un elemento informativo es material en función de su naturaleza, su tamaño, o una combinación de ambos, y juzgados en relación con las circunstancias particulares de la entidad. Por tanto, esta evaluación se hará considerando factores cuantitativos y cualitativos. El *Documento de Práctica* incluye ejemplos de estos factores, y contiene información adicional sobre cómo afectan a la valoración de la materialidad, sobre una base tanto individual como combinada.

- Factores cuantitativos: aunque la magnitud del importe evidentemente debe tenerse en cuenta, también debe determinarse si las partidas no registradas podrán afectar a la percepción de los usuarios sobre la situación de la entidad. La entidad valorará la materialidad teniendo en cuenta el valor del impacto que la información evaluada tenga sobre el rendimiento financiero, los flujos de caja, ratios financieras o cualquier otro factor que pueda influir en las decisiones de los usuarios.
- Factores cualitativos: son características de las transacciones de una entidad, u otros eventos o condiciones de su contexto que, de estar presentes, hacen que la información tenga más posibilidades de influir en las decisiones de los usuarios. Deben considerarse tanto factores propios de la entidad como externos o contextuales. Ejemplo de estos aspectos cualitativos a tener en cuenta pueden ser: ubicación geográfica, sector de actividad, exposición al riesgo, relación con partes vinculadas, etc.

Aunque no se establece una jerarquía entre los factores de materialidad, si aplicando una perspectiva cuantitativa se llega a la conclusión de que una información es material, la entidad no necesita evaluar ese elemento de información con otros factores. Hay que tener en cuenta que una evaluación cuantitativa por sí misma no siempre es suficiente para concluir que un elemento de información es inmaterial, por lo que se hace necesario evaluar a fondo la presencia de factores cualitativos (también habrá que tener presente que no siempre es posible una evaluación cuantitativa).

El resultado de este paso 2 será un conjunto de información considerada material y que de no ser incluida en los estados financieros, o hacerlo incorrectamente, influiría en las decisiones de los usuarios.

Paso 3: organizar la información identificada en el paso 2 en el borrador de los estados financieros, de manera que se comunique con claridad y de forma concisa. Las entidades deben tomar decisiones sobre cómo presentar sus estados financieros; por ejemplo, decidir si revelar algo en los «estados financieros principales» o hacerlo en las notas (o memoria); o el nivel de desagregación de dicha información. En este sentido el *Documento* señala algunos aspectos a tener en cuenta:

- Enfatizar asuntos materiales.
- Describir de la forma más simple y directa, sin aumentar innecesariamente el tamaño de los estados financieros.
- Usar el formato más adecuado al tipo de información que se presenta.
- Evitar duplicar la información en distintas partes de los estados financieros.
- Facilitar la información de modo que permita la comparabilidad entre entidades y periodos.
- Garantizar que la información material no se enmascara entre información inmaterial.

El resultado de este paso 3 debe ser un borrador de estados financieros.

Paso 4: revisar el borrador de los estados financieros en su conjunto para determinar si toda la información material ha sido identificada, incluyendo la consideración de la materialidad desde una perspectiva agregada. Las entidades deben evaluar si la información es material tanto individualmente como en combinación con otras. Habrá que tener presente qué información que se juzga como no material por sí misma puede serlo cuando sea considerada en combinación con otra en el contexto del conjunto completo de estados financieros. Además, debe considerarse si el modo de comunicar la información es eficiente y comprensible, de modo que no se oculte información material. La revisión así efectuada puede llevar a:

- Incluir información adicional a la inicialmente prevista.
- Mayor desagregación de la información considerada material o reorganización de la misma.

Del resultado de la revisión que se realiza en este paso puede cuestionarse la evaluación realizada en el paso 2, concluyendo qué información previamente identificada como material es inmaterial y, por tanto, debe ser eliminada.

El resultado de todo este proceso debe ser unos estados financieros definitivos que incorporen toda la información relevante de cara a la toma de decisiones por los usuarios principales.

IV. CASOS PARTICULARES DE APLICACIÓN DE LA MATERIALIDAD

Determinado el procedimiento para hacer juicios de materialidad, el *Documento de Práctica* aborda cuatro casos particulares que, por recurrentes, considera de especial interés: información del periodo anterior (periodos comparativos), información intermedia, errores e información relacionada con cláusulas contractuales (*covenants*).

1. INFORMACIÓN DEL PERIODO ANTERIOR

Las entidades deben hacer juicios de materialidad sobre el conjunto completo de los estados financieros, incluida la información del ejercicio anterior, evaluando si dicha información es material para los estados financieros del periodo actual; lo que podría llevar a una empresa a:

- Proporcionar más información sobre el periodo anterior de la que incluyó previamente en el mismo, en el caso de que la misma resulte necesaria para entender el periodo en curso.
- Reducir en el periodo actual la información del periodo anterior, cuando la misma no fuera necesaria para entender estados financieros del periodo corriente.

También cabe la posibilidad de que la información que en periodos anteriores resultaba inmaterial se convierta en material en el periodo actual debido a cambios en las circunstancias. En tal caso, dicha información deberá ser incluida a la hora de elaborar los estados financieros a efectos comparativos.

En el caso de que una información relevante en los estados financieros del ejercicio anterior no lo sea en el actual, al menos con el mismo grado de detalle, esta puede resumirse siempre que se conserve la necesaria para que los usuarios principales entiendan el periodo financiero actual.

2. ERRORES

Las omisiones⁷, errores⁸ y otras inexactitudes de información⁹ (colectivamente denominadas «inexactitudes» en este documento del IASB) son significativas si, de forma individual o colectiva,

⁷ Inexactitud que se deriva de excluir datos o información relevante para la elaboración y entendimiento de los estados financieros.

⁸ Los errores, según la NIIF 8, son un tipo de inexactitud en los estados financieros que surgen de un fallo por usar o emplear indebidamente información fiable que:

- a) Estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; o
- b) Podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de los estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

⁹ Con este término el IASB se refiere a las inexactitudes derivadas de describir información de forma ambigua o enmascarar información significativa.

puede razonablemente esperarse que influyan en las decisiones que los usuarios principales hayan tomado como base los estados financieros. Las entidades deben evaluar si las inexactitudes de la información son significativas para los estados financieros. Esta evaluación incluye la consideración de las inexactitudes en la información comparativa incluida con respecto a periodos anteriores.

En primer lugar, es necesario realizar una evaluación de si la información es significativa de forma individual o colectiva. Por consiguiente, se considerará si cada inexactitud es significativa independientemente de su efecto cuando se combina con otras inexactitudes. Si la inexactitud hace que los estados financieros sean significativamente inexactos, ese efecto no puede compensarse por otras inexactitudes. Por ejemplo, si los ingresos derivados de inversiones financieras son significativos en el contexto de los estados financieros, y están significativamente sobrestimados, los estados financieros serán significativamente inexactos incluso si el efecto sobre el resultado estuviera compensado por una sobrestimación equivalente de los gastos.

Las entidades deben evaluar la materialidad de los errores aplicando las mismas consideraciones, cualitativas y cuantitativas, que se describen en el «procedimiento de materialidad» general.

Hecha la evaluación individual, pasará a considerarse si las inexactitudes son significativas de forma colectiva. Puede que una inexactitud que se califica por sí misma como no significativa o inmaterial pase a serlo cuando se considera conjuntamente con otra información.

Es habitual que los errores/inexactitudes cometidos en un periodo anterior no sean descubiertos hasta que se están elaborando los estados financieros del ejercicio corriente. En este caso, y tal y como señala la NIIF 1, los errores significativos de periodos anteriores se corregirán de forma retroactiva modificando la información comparativa presentada en los estados financieros, a menos que sea impracticable determinar los efectos en el periodo especificado o el efecto acumulado del error.

Además, las entidades deben considerar también los efectos en el periodo corriente de errores no significativos de periodos anteriores, siempre que los mismos puedan causar que los estados financieros del ejercicio en curso sean significativamente inexactos. Dado que el error se relaciona con información del año anterior, es, en principio, menos probable que influya significativamente en las decisiones de los usuarios que si fuera una inexactitud, de similar importancia, del año actual, pues el paso del tiempo pudiera hacer que esa información acabe siendo menos relevante.

El *Documento de Práctica* señala que todas las inexactitudes materiales deben ser corregidas, independientemente del coste de hacerlo, recomendando que las inmateriales se corrijan también, evitando así que su acumulación requiera su corrección en periodos posteriores al convertirse en materiales por su importe o porque un cambio en las circunstancias de la entidad diera lugar a una evaluación diferente sobre su materialidad.

Asimismo, el IASB señala que, si un error es considerado individualmente como material, su corrección no puede ser eludida a causa del efecto de compensación de otros errores de signo contrario.

3. INFORMACIÓN SOBRE LAS COVENANTS

Tal y como manifiesta el documento del IASB, las entidades evaluarán si es relevante o no incluir información sobre las cláusulas contractuales (*covenants*), siguiendo para ello un proceso similar al realizado para valorar cualquier otra información; es decir, considerar si la misma se espera que influya o no en las decisiones que toman los usuarios principales.

En relación con las cláusulas contractuales (acuerdos de pago), el *Documento de Práctica* explica que una empresa debe centrar su foco en dos cuestiones:

- La entidad considerará relevante la información acerca de cláusulas contractuales cuando las consecuencias del incumplimiento de las mismas, o del acuerdo de pago, afecte a su situación financiera, a los resultados o a los flujos de efectivo, hasta el punto de que ello incida en las decisiones de los usuarios. Esta consideración de relevancia implicará que la existencia de las cláusulas, y su contenido, debe ser mencionada en los estados financieros (en la memoria). En caso contrario, si las consecuencias no son importantes, no se considerará necesaria la mención a dichas cláusulas.
- La entidad valorará también la probabilidad de incumplimiento de las cláusulas, cuanto mayor sea, más probable será que la información sobre dichas cláusulas sea importante y, por tanto, deba ser incluida en los estados financieros.

4. INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

El *Documento de Práctica* recuerda que, tal y como señala la NIIF 34, «Información financiera intermedia», para la formulación de estados financieros intermedios deben considerarse los mismos factores de materialidad que cuando se elaboran estados financieros anuales; si bien también debe tenerse presente el hecho de que el periodo temporal y los objetivos de la información financiera intermedia difieren de la de los estados anuales. En concreto, se pretende que los estados intermedios proporcionen una actualización del último conjunto de estados financieros anuales completos. Por consiguiente, los estados financieros intermedios se centran en nuevas actividades, sucesos y circunstancias y no deben duplicar información anteriormente presentada, por lo que no será necesario incluir información que sea relevante para el periodo intermedio y que ya se haya presentado en los últimos estados financieros anuales completos, salvo que algo nuevo ocurra durante el periodo intermedio o se necesite una actualización.

El IASB establece las siguientes recomendaciones sobre la evaluación de la materialidad o importancia relativa de los estados financieros intermedios:

- Al tomar la decisión relativa a cómo reconocer, medir, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, la importancia relativa debe ser evaluada en relación con los datos financieros del periodo intermedio en cuestión, no con información anual provisional.

- Aunque siempre es necesario realizar juicios al evaluar la materialidad, las decisiones de reconocimiento y registro se fundamentarán a partir de los datos del propio periodo intermedio, por razones de comprensión de las cifras relativas al mismo. Así, por ejemplo, las partidas no usuales, los cambios en políticas contables o en estimaciones y los errores se reconocerán y revelarán según su importancia relativa en relación con las cifras del periodo intermedio, para evitar conclusiones erróneas que se derivarían de la falta de revelación de tales partidas.

Las mediciones incluidas en los informes financieros intermedios a menudo se basan más en estimaciones que en datos reales, al menos en mayor medida que las mediciones correspondientes a los datos del periodo anual. Este hecho provoca que haya más manifestaciones sobre la incertidumbre, en términos generales, en los informes financieros intermedios que en los anuales.

V. INTERACCIÓN CON LA NORMATIVA LOCAL

El *Documento de Práctica* indica claramente que la materialidad se aplica en el contexto de las NIIF, así como que sus requerimientos informativos deben prevalecer sobre lo señalado por otras disposiciones reglamentarias «locales». En este sentido aclara que:

- Los estados financieros deben cumplir con los requisitos de las NIIF, incluidos los relacionados con la materialidad. Por lo tanto, una empresa que desea declarar el cumplimiento de los estándares NIIF no puede proporcionar menos información que la requerida por las propias normas, incluso si las leyes y regulaciones locales lo permiten por ser más laxas en los requerimientos informativos.
- Se permite proporcionar información adicional para cumplir con los requisitos locales legales o reglamentarios, incluso si de acuerdo con los estándares de las NIIF esa información no se considerase material. Todo ello teniendo en cuenta que la inclusión de dicha información adicional se hará siempre que no oculte información que las NIIF requieran.

En resumen, las entidades que se acojan a la normativa del IASB considerarán como información mínima obligatoria a proporcionar la establecida por las NIIF, permitiéndoseles incorporar toda aquella adicional que fuera requerida por la normativa de cada país.

VI. CONCLUSIONES

Este *Documento* pretende ayudar a las entidades a mejorar la información financiera que incluyen en sus estados financieros, independientemente del alcance temporal que tengan, a fin de que estos cumplan con uno de sus objetivos, proporcionar información útil a sus usuarios de cara a la toma de decisiones de naturaleza económico-financiera.

La utilidad de la información está directamente ligada al concepto de materialidad, al menos en el sentido en que la entiende el IASB, pues se liga la existencia de la primera a la presencia de la segunda. La omisión de información material en unos estados financieros convierte a estos poco útiles, o incluso engañosos, de cara a la toma de decisiones.

Tal y como está redactada la *Declaración*, es posible omitir información de la requerida por algunas de las NIIF si esta se declara inmaterial. Y a su vez, es posible tener que facilitar información adicional a la requerida por la normativa para satisfacer los objetivos de los estados financieros.

En este pronunciamiento se presentan de manera conjunta los requerimientos establecidos por las diversas NIIF en relación con la materialidad, proporcionándose a su vez guías útiles para ayudar a su aplicación a la hora de preparar estados financieros. Guías que en ningún caso son listados de comprobación que nos den medidas cuantitativas de cumplimiento, sino sugerencias para que cada entidad establezca, con base en su propio juicio y contexto, un procedimiento de evaluación a fin de determinar qué información es necesaria incluir o desarrollar en los estados financieros.

No debe olvidarse que el *Documento* no es obligatorio por lo que las entidades pueden aplicarlo directamente, ya que no modifica, ni interpreta, las NIIF existentes, lo que evita los costes de adaptación que sí implican los cambios de normativa contable.

Al emitir declaraciones no obligatorias, en vez de incluir estas guías en una norma (NIIF), aunque fuesen con carácter voluntario, se consigue un carácter menos preceptivo, lo que podría debilitar el énfasis subyacente en todo el documento en que la gerencia aplique su propio juicio en la aplicación de la materialidad o importancia relativa. Aspecto este último que ha sido siempre el gran problema de la materialidad, la alta dosis de subjetividad que conlleva, y que, pese a su buena intención, este *Documento de Práctica* no solucionará.

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (promoción interna)

Ángel González García

José Tovar Jiménez

Profesores de CEF.- UDIMA

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso, por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 29 de septiembre de 2017 [BOE de 9 de octubre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Constitución de sociedad de responsabilidad limitada, préstamo, subvención oficial del capital, adquisición de inmovilizado, amortización y traspaso a resultados de la subvención. Diferencias de cambio. IVA en la importación.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Emisión de pasivos financieros incluidos en la categoría de pasivos financieros, recompra y amortización.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Prestación de servicios, inversiones inmobiliarias, amortización, baja por expropiación.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación de impuesto sobre sociedades y contabilidad del gasto devengado.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Préstamo e imposición.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

Con fecha 1 de marzo del año X6 se constituye la sociedad de responsabilidad limitada Reciclajes de Papel, SA, cuyo objeto social principal es la explotación de una planta de reciclaje de cartón y papel, que desarrollará su actividad principal en una región española.

1. El capital social inicial está formado por una aportación dineraria de 800.000 euros y por la aportación de un terreno, realizada por uno de los socios partícipes, donde se instalará la fábrica, cuyo valor estimado es de 2.500.000 euros mientras que la valoración realizada por un perito independiente establece su valor en 2.600.000 euros.
2. Se acuerda con un banco la concesión de un préstamo para la adquisición de la maquinaria necesaria para la instalación. El coste de la maquinaria es de 4.500.000 euros, que se financiarán el 70 % con un préstamo bancario y el resto mediante una subvención concedida por la comunidad autónoma, que tiene el carácter de no reintegrable siempre que mantenga la explotación durante 10 años.

El préstamo bancario devengará un interés de un 3 % anual pagadero por anualidades vencidas. El principal se devolverá en su totalidad al vencimiento, que será en 3 años desde su concesión. Tiene unos gastos de apertura y concesión de 10.000 euros. La TIR es de un 3,1125 %.

3. La subvención y el préstamo se conceden el 1 de junio y son abonados en la cuenta corriente bancaria ese mismo día, si bien la explotación comienza su funcionamiento el 1 de septiembre. Los costes asociados al montaje y preparación de la instalación ascienden a 300.000 euros.
4. En el último cuatrimestre del año se ha procesado un total de 200.000 kg de papel/cartón. La planta está dimensionada para una producción de 400.000 kg trimestrales. Su amortización se realizará mediante cuotas constantes en 10 años.
5. Al inicio del mes de febrero de X7 se produce un incendio que destruye parte de la maquinaria de la instalación. El valor de adquisición de lo destruido fue de 760.000 euros. La compañía de seguros entrega una indemnización de 750.000 euros, pero la Administración pública exige la devolución de la parte proporcional de la subvención destinada a financiar esta inversión.

La sociedad reintegra a través de banco la parte que le corresponde de subvención con fecha 1 de abril.

6. Para sustituir la maquinaria destruida, la sociedad adquiere un nuevo equipamiento en Estados Unidos cuyo precio inicial es de 875.000 dólares. A la fecha de encargo de la maquinaria el tipo de cambio es de $1 \text{ €} = 1,25 \text{ \$}$. A esta fecha se emite por parte del suministrador de inmovilizado la factura correspondiente que será abonada la mitad a 30 de septiembre de X7 y la otra mitad en el mes de febrero de X8.
7. La sociedad tiene que soportar los siguientes costes adicionales hasta la puesta en producción de la maquinaria (todos ellos con fecha 1 de octubre):
 - Gastos de transportes y fletes: 68.000 dólares que se abonan al contado.
 - Impuesto sobre el valor añadido: 21 % sobre el coste declarado en aduana de la maquinaria. A la fecha de la declaración el tipo de cambio del dólar es de $1 \text{ €} = 1,27 \text{ \$}$.
 - Coste de instalación de la maquinaria: 52.000 euros.

La maquinaria entra en producción el 1 de octubre de X7. A esa fecha el tipo de cambio del dólar es de $1 \text{ €} = 1,30 \text{ \$}$.

La capacidad de producción de esta maquinaria es similar a la incendiada.

8. La producción final de la instalación en el año X7 ascendió a 1.100.000 kg. A 31 de diciembre el tipo de cambio es de $1 \text{ €} = 1,20 \text{ \$}$.

Trabajo a realizar:

- Realice las anotaciones contables que proceda, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del Plan General de Contabilidad (PGC).
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.

SOLUCIÓN

PUNTO 1. CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD

La constitución de una sociedad implica la emisión de las participaciones y su desembolso total en el momento inicial, bien con aportaciones dinerarias o no dinerarias.

Por la emisión de las participaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	3.400.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		3.400.000

Por la suscripción de las participaciones y recepción de los activos dinerarios y no dinerarios aportados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	800.000	
210	Terrenos y bienes naturales	2.600.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		3.400.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	3.400.000	
100	Capital social		3.400.000

PUNTO 2. ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA FINANCIADA CON UNA SUBVENCIÓN Y UN PRÉSTAMO

Total inversión		4.500.000
Financiación		4.500.000
Préstamo (70 % × 4.500.000).....	3.150.000	
Subvención (30 % × 4.500.000)	1.350.000	

En este punto no proceden asientos contables, ya que la ejecución de las operaciones descritas se realizan en los apartados siguientes.

PUNTO 3. OBTENCIÓN DE LA SUBVENCIÓN Y DEL PRÉSTAMO

En relación con la subvención se entiende que se cumplen inicialmente todas las condiciones necesarias para que se considere de tipo no reintegrable, por lo que inicialmente se registra por el importe recibido utilizando como contrapartida cuentas de patrimonio.

El 1 de junio por la obtención de la subvención y su traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.350.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		1.350.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	1.350.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		1.350.000

En la misma fecha por la recepción del préstamo, se registra un pasivo financiero que se incluye en la categoría de préstamos y partidas a pagar, el cual, inicialmente, se valora por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. La valoración posterior es por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Teniendo en cuenta los datos proporcionados por el supuesto relativos a gastos iniciales a cargo del prestatario (10.000 €) y tipo de interés efectivo (3,1125%), el cuadro de amortización para su registro contable será el siguiente:

Años	Intereses	Pagos	Amortización	Coste amortizado
0				3.140.000
1	97.732	94.500	-3.232	3.143.232
2	97.832	94.500	-3.332	3.146.564
3	97.936	3.244.500	3.146.564	0

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.140.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		3.140.000

Por la adquisición de la máquina que no entrará en funcionamiento hasta el 1 de septiembre porque está pendiente su montaje:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	4.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.500.000

Por los costes de montaje de la máquina que suponen un mayor precio de la adquisición de la misma:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

1 de septiembre

La entrada en funcionamiento de la maquinaria supone la redenominación de la misma.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	4.800.000	
233	Maquinaria en montaje		4.800.000

PUNTO 4

Del enunciado se deduce que hay coste de subactividad, y estos tienen incidencia en la contabilidad de costes pero eso no impide que la amortización en la contabilidad financiera o externa sea registrada en su totalidad.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	160.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria $[(4.800.000/10) \times (4/12)]$.		160.000

Al cierre del ejercicio se registran los intereses devengados por el préstamo (aunque el enunciado no indica nada sobre este apunte):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($97.732 \times 7/12$)	57.010	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ($94.500 \times 7/12$)		55.125
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.885

Por la transferencia de la subvención al resultado del ejercicio, en proporción a la amortización del bien:

$$1.350.000/10 \times 4/12 = 45.000$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	45.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		45.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	45.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		45.000

PUNTO 5

En primer lugar, se realiza la amortización del mes de enero, es decir, el tiempo en el que la maquinaria ha estado funcionando normalmente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	40.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		40.000
	[($4.800.000/10$) \times ($1/12$)]		

Y por la transferencia de la subvención al resultado del ejercicio por el mes de enero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital [(1.350.000/10) × (1/12)]	11.250	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		11.250

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	11.250	
130	Subvenciones oficiales de capital		11.250

Debido al siniestro producido, la empresa dará de baja el valor en libros de los bienes del inmovilizado material que ya no puedan ser utilizados por causa de un incendio, inundación o cualquier otro siniestro mediante el reconocimiento de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada de maquinaria [(760.000/10) × (5/12)] ...	31.667	
678	Gastos excepcionales	728.333	
213	Maquinaria		760.000

Además, cuando el activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza el titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir, circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso. Así por el alta del crédito sobre la compañía aseguradora:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	750.000	
778	Ingresos excepcionales		750.000

Por el cobro de crédito anterior:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	750.000	
542	Créditos a corto plazo		750.000

El enunciado señala que la administración exige la devolución de la parte proporcional de la subvención destinada a financiar esta inversión. Para determinar el importe a devolver se realizan los siguientes cálculos:

$$\begin{array}{r} 760.000 \text{ ————— } 4.800.000 \\ X \text{ ————— } 4.500.000 \\ \hline X = 712.500 \end{array}$$

$$\text{Parte subvencionada: } 712.500 \times 30\% = 213.750$$

$$\text{Saldo pendiente de la parte de subvención: } 213.750 - [(213.750/10) \times 5/12] = 204.844$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	204.844	
678	Gastos excepcionales	8.906	
4758	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar		213.750

Y en abril por la devolución de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4758	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar	213.750	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		213.750

PUNTO 6

Por la adquisición de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (875.000 \$/1,25)	700.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo.....		700.000

El 30 de septiembre se produce el pago de la mitad de la deuda con el proveedor (437.500 \$). El enunciado no proporciona el tipo de cambio que existe en esta fecha por lo que a efectos de solución se toma el del 1 octubre que es la fecha más cercana.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	350.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (437.500 \$/1,30) ..		336.538
668	Diferencias positivas de cambio		13.462

PUNTO 7

Los gastos de transporte suponen un mayor importe del precio de adquisición de la misma.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (68.000 \$/1,30)	52.308	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		52.308

Al tratarse de una importación se devenga IVA, que en este caso es deducible. El enunciado señala la base imponible (coste declarado en la aduana).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado $\{[(875.000 \text{ $}/1,27) \times 21 \%]\}$	144.685	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		144.685

Los costes de montaje también son mayor importe del precio de adquisición de la nueva máquina.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	52.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		52.000

Y, por último, el 1 de octubre, por la entrada en funcionamiento, la máquina procede a la reclasificación de la denominación de la cuenta.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	804.308	
233	Maquinaria en montaje		804.308

PUNTO 8

El supuesto proporciona la producción final de la instalación (1.100.000 kg), pero no el volumen de las existencias finales, por lo que no se puede realizar su reflejo contable. Tampoco aparece el dato sobre el valor de las existencias iniciales.

Por el ajuste de la deuda en moneda extranjera:

Valor contable	350.000
Valor tipo de cambio de cierre (437.500 \$/1,20)	364.583
Aumento de la deuda	14.583

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	14.583	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		14.583

Además, al cierre del ejercicio X7, existen otras operaciones no citadas en el enunciado que dan lugar a los siguientes apuntes contables:

Préstamo

A 1 de junio por los intereses devengados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($97.732 \times 5/12$)	40.722	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ($94.500 \times 5/12$)		39.375
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.347

En la misma fecha por el pago de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito ($55.125 + 39.375$)	94.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		94.500

31 de diciembre

Por los intereses devengados desde el 1 de junio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(97.832 \times 7/12)$	57.069	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito $(94.500 \times 7/12)$		55.125
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		1.944

Amortización de 11 meses de la maquinaria antigua:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	370.333	
281	Amortización acumulada de maquinaria		370.333
	$[(4.800.000 - 760.000)/10 \times 11/12]$		

Y por el traspaso a resultados de la parte correspondiente de la subvención:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	104.156	
9746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio $\{[(4.500.000 - 712.500) \times 30\%]/10 \times (11/12)\}$		104.156

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		104.156
130	Subvenciones oficiales de capital	104.156	

Por la amortización de la máquina nueva, que entró en funcionamiento el 1 de octubre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.108	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		20.108
	$[(804.308/10) \times (3/12)]$		

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La sociedad Espejos de Marketing tiene problemas de liquidez que espera solucionar antes de que transcurra un año, por lo que el director financiero propone realizar una emisión de pagarés con cotización en el mercado y posibilidad de recompra.

1. Se realiza una emisión de pagarés por un nominal de 1.000.000 de euros con vencimiento a 12 meses. Tras la subasta, los pagarés se adjudican por 954.000 euros. Los costes de la emisión han ascendido a 20.000 euros. Ambas operaciones se realizan por banco.
2. A los 6 meses de la emisión, la sociedad Espejos de Marketing recompra la mitad de los pagarés emitidos, de acuerdo con su valor de cotización en el mercado en ese momento, que es de 493.000 euros. La operación se hace por banco.
3. El resto de la cartera de pagarés se ajusta en este momento (transcurridos 6 meses desde su emisión) a su valor razonable.
4. No se realiza ninguna amortización anticipada adicional de pagarés, por lo que se realiza su reembolso al vencimiento del año por banco.

Trabajo a realizar:

- Realice las anotaciones contables que proceda, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del PGC.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.

SOLUCIÓN

PUNTO 1

El PGC, en el apartado 3.2, «Pasivos financieros mantenidos para negociar», de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a, «Instrumentos financieros», señala:

«Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

a) Se emita principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo (por ejemplo, obligaciones y otros valores negociables emitidos cotizados que la empresa pueda comprar en el corto plazo en función de los cambios de valor).

b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura».

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados por la NRV 9.^a para los activos financieros mantenidos para negociar.

Por la emisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	954.000	
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		954.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

PUNTO 2

A los 6 meses de la emisión, se produce la recompra de la mitad de los pagarés emitidos, de acuerdo con su cotización en el mercado en ese momento, que es de 493.000 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo (954.000/2)	477.000	
6630	Pérdidas de cartera de negociación	16.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		493.000

PUNTO 3

Por el ajuste del resto de los valores a valor razonable:

Valor contable	477.000
Valor razonable	493.000
Aumento de la deuda	16.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	16.000	
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo		16.000

PUNTO 4

Al vencimiento por el reembolso de la mitad restante de los títulos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
505	Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo	493.000	
6630	Pérdidas de cartera de negociación	7.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Hielo Azul, SA se dedica a la organización de eventos y fue constituida en el año 2015.

En el año 2016 decide adquirir un terreno para actividades de *paintball* que alquila a diferentes empresas y particulares; por lo que recibe un importe mensual en concepto de alquiler.

Hielo Azul, SA realiza las siguientes operaciones, que deben contabilizarse a través de bancos salvo indicación en contrario:

1. El 1 de febrero de 2016 adquiere un terreno en 150.000 euros, abonando el 50% en el momento de la compra.
2. El 1 de octubre de 2016 da por terminadas las obras de adecuación de las instalaciones, que han consistido en cerramiento perimetral del terreno mediante una valla, con una vida útil estimada de 10 años, a pesar de que se prevé sustituirla a los 6 años, y colocación de un luminoso, con una vida útil de 5 años. El importe facturado y pagado por estas obras ascienden a 18.000 euros por la valla y 3.000 euros por el luminoso. Así mismo, procede al pago de la parte pendiente del terreno y de 500 euros por el aplazamiento en el pago.
3. Al 31 de diciembre de 2016 los alquileres cobrados por los distintos eventos realizados ascienden a 5.000 euros.
4. El 1 de julio de 2017 termina una nave para guardar los enseres que utilizan las distintas empresas en la realización de sus eventos, con una vida útil de 20 años y un importe satisfecho de 25.000 euros.
5. Hasta el 31 de diciembre de 2017 los alquileres cobrados han ascendido a 30.000 euros.
6. El 1 de febrero de 2018 el Consejo de Ministros firma la expropiación de los terrenos para la construcción de un pantano, recibiendo un anticipo de 20.000 euros. El coste de trasladar todos los enseres de los clientes asciende a 1.000 euros, que son abonados por banco. Hasta el día 1 de febrero de 2018, los importes facturados y cobrados ascienden a 6.000 euros.
7. El 1 de agosto de 2018 se fija el precio de la expropiación de los inmuebles, que se valoran en 210.000 euros. La indemnización asciende a 10.000 euros, teniendo en cuenta el efecto financiero de los anticipos. El tanto de interés hasta la fecha es del 3% anual. Una vez cobradas por banco todas las cantidades se procede a la liquidación mediante asiento contable de todas las operaciones.

Trabajo a realizar:

- Realice las anotaciones contables que proceda, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del PGC.
- En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.
- El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.

SOLUCIÓN

PUNTO 1

1 de febrero de 2016

Por la adquisición del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		75.000
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		75.000

PUNTO 2

1 de octubre de 2016

En esta fecha se dan por terminadas las obras del terreno y, dado que su destino es el alquiler para actividades de *paintball* a diferentes empresas, se calificará como inversiones inmobiliarias.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	150.000	
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales		150.000

El cerramiento del terreno con una valla supone mayor importe de su precio de adquisición. La NRV 3.^a, «Normas particulares sobre el inmovilizado material», aplicable a las inversiones inmobiliarias señala en su apartado a):

«Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

La amortización, en nuestra opinión, debe hacerse en 6 años, que es el tiempo que se estima durará la inversión (la valla) en este caso.

El cartel luminoso se trata de una inversión en inmovilizado material que se registrará en la cuenta 219, «Otro inmovilizado material».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.000

Y, por último, por el pago pendiente sobre el terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	75.000	
662	Intereses de deuda	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		75.500

PUNTO 3

Por los alquileres cobrados en el ejercicio, que se registrarán en la cuenta 705, «Prestaciones de servicios», al ser la actividad habitual de la empresa:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
705	Prestaciones de servicios		5.000

Por las amortizaciones de la valla y del luminoso:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	750	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias [(18.000/6) × (3/12)]		750

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	150	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material [(3.000/5) × (3/12)]		150

PUNTO 4

1 de julio de 2017

Por la terminación de la nave para guardar los enseres que utilizan las distintas empresas en la realización de sus eventos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
221	Inversiones en construcciones	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000

PUNTO 5

Por los alquileres cobrados en el año 2017:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
705	Prestaciones de servicios		30.000

Y por las amortizaciones del año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.625	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		3.625

Valla (18.000/6)	3.000
Edificio [(25.000/20) × (6/12)]	625

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	600	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material (3.000/5)		600

PUNTO 6

1 de febrero de 2018

El tratamiento contable de la baja por expropiación está recogido en el apartado cuarto.2.2 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

«2.2. Baja por expropiación

1. Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida.

2. En el supuesto de que el importe final a recibir estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza.

3. A partir del reconocimiento del activo financiero y hasta su cobro, se procederá a reconocer, en su caso, el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

4. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio o la indemnización por rápida ocupación, deberá contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido en compensación de los bienes expropiados, que se dará de baja cuando se produzca la mencionada puesta a disposición.

En su caso, habrá que considerar el efecto financiero de la operación asociado al citado pasivo, siempre que pueda estimarse con la suficiente fiabilidad».

Por el anticipo recibido en esta fecha:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
18-	Anticipos por expropiación		20.000

El traslado de los enseres supone un gastos para la empresa:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
659	Otras pérdidas en gestión corriente	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Por la facturación y cobro del año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.000	
705	Prestaciones de servicios		6.000

PUNTO 7

1 de agosto de 2018

Antes de dar de baja los activos por la expropiación, procede realizar las amortizaciones de los mismos desde el 1 de enero al 1 de agosto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	2.479	
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias		2.479

Valla [(18.000/6) × (7/12)]	1.750
Edificio [(25.000/20) × (7/12)]	729
Total	2.479

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	350	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material		350
	[(3.000/5) × (7/12)]		

Por el efecto financiero del anticipo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	300	
18-	Anticipos por expropiación (20.000 × 3% × 6/12)		300

Con la firma del acta de ocupación, procede dar de baja a los activos expropiados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	200.000	
	(210.000 + 10.000 – 20.000)		
180	Anticipos por expropiación	20.300	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
282	Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias	6.854	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material	1.100	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales		168.000
221	Inversiones en construcciones		25.000
219	Otro inmovilizado material		3.000
77	Beneficios procedentes de inversiones e inmovilizado material		32.254

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

La sociedad Delta se encuentra sometida al régimen general del impuesto sobre sociedades del año X8.

En el año X7 el tipo impositivo que soportó fue de un 30%. A 1 de enero de X8, el balance inicial de la sociedad muestra, entre otros, los siguientes saldos:

- Créditos a compensar por bases imponibles negativas: 71.250 euros.
- Otros activos financieros por impuestos diferidos: 36.000 euros.

Los activos financieros se corresponden con un exceso de amortización contable sobre la fiscalmente permitida en unos elementos de inmovilizado. De esta cantidad, la mitad es aplicable a este año y la otra mitad podrá ser deducida fiscalmente el año próximo.

El resultado contable del ejercicio antes de impuestos asciende a 1.263.000 euros.

En el ejercicio X8 se han producido los siguientes hechos con incidencia fiscal:

- La sociedad se ha acogido en unos determinados activos por valor de 200.000 euros a un procedimiento de libertad de amortización, por lo que han sido totalmente amortizados en este año. Contablemente la amortización contabilizada es de un 25%.
- La sociedad ha generado derechos a deducciones y bonificaciones en cuota por creación de empleo por valor de 30.000 euros que pueden aplicarse en 3 ejercicios. La sociedad decide aplicar este año un 50% y dejar para el futuro las deducciones restantes.

- Las retenciones y pagos a cuenta han ascendido durante el ejercicio a 85.000 euros.
- Otras deducciones y bonificaciones en cuota: 16.000 euros.

Además, en el año X8 se ha modificado el tipo impositivo que ha pasado a ser de un 25 %.

Trabajo a realizar:

- Realice las anotaciones contables que proceda, para la contabilización del impuesto sobre beneficios y todas las operaciones relacionadas.

En la resolución del supuesto deberá tener en cuenta lo siguiente:

- No es necesario que utilice las cuentas de los grupos ocho y nueve del PGC.
- En las respuestas deberán identificarse claramente las cuentas de cargo y de abono, sin que sea suficiente limitarse a señalar códigos de cuentas exclusivamente.

SOLUCIÓN

Los activos fiscales que Delta tiene registrados al inicio del año X8 según los datos proporcionados por el supuesto son:

Saldos deudores	Importe
4745, «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio» (237.500 × 30 %)	71.250
474, «Activos por diferencias temporarias deducibles amortizaciones» (120.000 × 30 %)	36.000

Durante el año X8 se ha producido una variación del tipo impositivo, que ha pasado del 30% al 25%. La NRV 13.^a, «Impuesto sobre beneficios», señala:

«Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente

o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido».

Por tanto, por el ajuste de los activos fiscales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	17.875	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio [237.500 × (25 % - 30 %)]		11.875
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles [120.000 × (25 % - 30 %)]		6.000

Liquidación del impuestos sobre sociedades X8

Beneficio antes de impuestos		1.263.000
+/- Ajustes		
Amortizaciones (1)		-60.000
Libertad de amortización (2)		-150.000
Base imponible		1.053.000
Base imponible negativa (3)		-237.500
Base imponible		815.500
Tipo		25 %
Cuota íntegra		203.875
Deducciones		-31.000
• Generadas (30.000 + 16.000)	46.000	
• Utilizadas (15.000 + 16.000)	31.000	
		.../...

.../...	
• Pendientes para próximos ejercicios	15.000
Cuota líquida	172.875
Retenciones y pagos a cuenta	-85.000
Cuota diferencial	87.875
<p>(1) Se produce la reversión de la mitad de los activos fiscales.</p> <p>(2) La libertad de amortización implica que el gasto deducible fiscalmente es de 200.000. Si el gasto contable ha sido de 50.000 hay que realizar un ajuste negativo en la liquidación del impuesto sobre sociedades de -150.000 que da lugar a un pasivo fiscal por diferencias temporarias.</p> <p>(3) La aplicación de la base imponible negativa supone la reversión del activo registrado «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio».</p>	

Impuesto corriente

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	172.875	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		85.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		87.875

Impuestos diferidos

Amortizaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	15.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles (60.000 × 25 %) ..		15.000

Libertad de amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	37.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (150.000 × 25 %) ..		37.500

Base imponible negativa aplicada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	59.375	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (237.500 × 25%) .		59.375

Por el crédito que surge de las deducciones no aplicadas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	15.000	
6301	Impuesto diferido		15.000

Regularización de las cuentas surgidas en la contabilización del gasto devengado del impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	287.625	
6300	Impuesto corriente		172.875
6301	Impuesto diferido		96.875
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		17.875

$$\text{Resultado del ejercicio} = 1.263.000 - 287.625 = 975.375$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemáticas financieras

La empresa Energías Renovables Virtual solicita un préstamo de 500.000 euros a amortizar dentro de 3 años mediante un pago único.

Para poder hacer frente a la devolución del préstamo, Energías Renovables Virtual decide abrir una cuenta que capitaliza al 2,5% semestral, en la que irá depositando la cuantía constante necesaria al final de cada semestre.

Trabajo a realizar:

1. Si el préstamo se concede al 8,25 % anual, la cuantía que amortiza el préstamo.
2. Importe de las imposiciones semestrales.
3. Términos semestrales constantes que amortizarían directamente el préstamo en los mismos 3 años y al 8,25 %

SOLUCIÓN

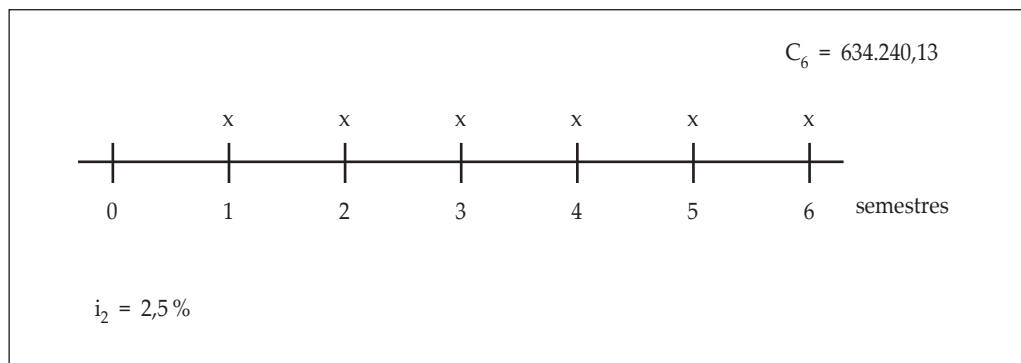
PUNTO 1. PAGO DEL PRÉSTAMO

Se trata de un préstamo simple en el que la deuda se devuelve íntegramente a los 3 años junto con los intereses acumulados hasta ese momento:

$$\text{Pago final} = C_3 = 500.000 \times 1,0825^3 = 634.240,13$$

PUNTO 2. IMPOSICIONES SEMESTRALES

El importe a pagar en el préstamo del apartado anterior deberá coincidir con el saldo acumulado en la cuenta contratada al efecto. Este saldo será el resultado de capitalizar las seis aportaciones que se deberán efectuar al tipo de interés de la cuenta y que coincidirá con el valor final de una renta constante, temporal, pospagable y entera, cuya cuantía se desconoce:



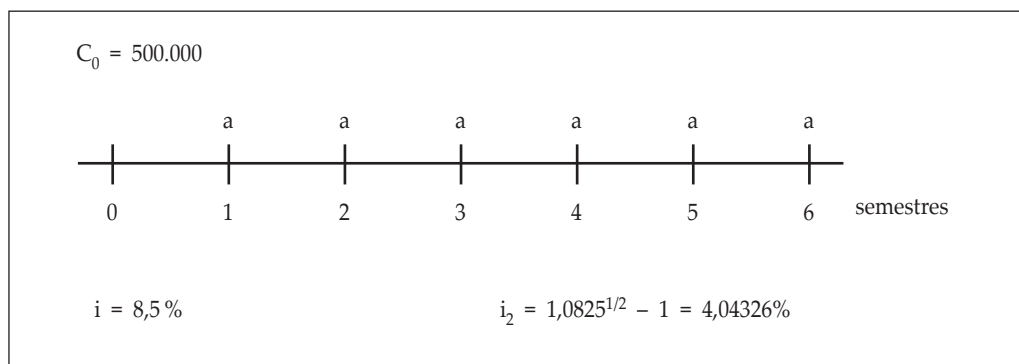
Se deberá plantear la siguiente equivalencia:

$$X \times s_{\overline{6}|0,025} = 634.240,13$$

Siendo $X = 99.290,27$

PUNTO 3. PRÉSTAMO FRANCÉS

En este caso se trata de devolver el préstamo inicial de acuerdo con el sistema francés, con pagos semestrales constantes al tipo de interés semestral equivalente al interés del 8,25 % anual de partida.



Para ello se deberá plantear en el momento inicial la equivalencia entre el importe del préstamo y el valor actual de la renta que constituyen los seis pagos semestrales pospagables que se tienen que realizar:

$$500.000 = a \times a_{\overline{6}|0,0404326}$$

$$500.000 = a \times \frac{1 - 1,0404326^{-6}}{0,0404326}$$

$$\text{Resultando } a = 95.515,32$$