

- **La denominada liquidación vinculada a delito**
José Ramón Ruiz García
- **La oprobiosa retención en las sociedades familiares**
José Luis Lafuente Suárez
- **Tributación de las sociedades civiles profesionales**
Claudio García Díez
- **Claroscuros en las transmisiones del patrimonio empresarial**
Alfonso Mas Ortiz
- **Revisión del régimen de consolidación fiscal**
Rosa Rubio Oliver
- **Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión**
Ángel Puerta Arrúe
- **Prevalencia resoluciones TEAC vs. consultas DGT**
Javier Bas Soria
- **Casos prácticos sobre el lugar de realización en el IVA**
Antonio Longás Lafuente
- **Situación económica y financiera de los hospitales españoles en periodo de crisis**
Judit Creixans Tenas y Núria Arimany Serrat
- **Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra**
Fernando Vallejo Torrecilla

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Julio 2018 – Número 424

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

- 62/2018** La denominada liquidación vinculada a delito
The so-called tax assessment issued by the tax Administration in criminal tax cases 5
(José Ramón Ruiz García)
- 63/2018** La oprobiosa aplicación de la retención de IRPF a los administradores de las sociedades familiares
The ignominious discount on personal income tax in small and family business managers 47
(José Luis Lafuente Suárez)
- 64/2018** Sociedades civiles profesionales, ¿tributan en el impuesto sobre sociedades o los socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF?
Are professional civil companies taxed in corporation tax, or its shareholders through the regime of attribution of incomes regulated under the income tax? 69
(Claudio García Díez)
- 65/2018** Claroscuros en el cese y la transmisión del patrimonio empresarial: Más allá del solapamiento con TPO
Confusion in the ending and the transmission of total business heritage: Beyond overlapping with TPO 97
(Alfonso Mas Ortiz)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 66/2018** Revisión del régimen de consolidación fiscal (Análisis de la STJUE de 22 de febrero de 2018, asuntos acumulados C-398/16 y C-399/16) 123
(Rosa Rubio Oliver)

<p>67/2018 Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (Análisis de la RTEAC de 2 de noviembre de 2017, RG 483/2015) (Ángel Puerta Arrúe)</p>	<p>134</p>
<p>68/2018 El valor prevalente de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT (Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, RG 7502/2015) (Javier Bas Soria)</p>	<p>141</p>

CASO PRÁCTICO


<p>69/2018 Casos prácticos sobre el lugar de realización en el IVA  (Antonio Longás Lafuente)</p>	<p>151</p>
---	------------


CONTABILIDAD

ESTUDIOS

<p>70/2018 Situación económica y financiera de los hospitales españoles en periodo de crisis. Una comparativa entre los centros concertados y no concertados <i>Economic and financial situation of Spanish hospitals in crisis period. A comparison between the concerted and non-concerted centers</i> (Judít Creixans Tenas y Núria Arimany Serrat)</p>	<p>153</p>
---	------------

CASO PRÁCTICO

<p>71/2018 Supuestos propuestos en la oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra  (Fernando Vallejo Torrecilla)</p>	<p>183</p>
--	------------

 Solo disponible en versión digital

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

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

La denominada liquidación vinculada a delito

José Ramón Ruiz García

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de A Coruña

EXTRACTO

Este artículo pretende analizar los aspectos más importantes de las modificaciones introducidas en la regulación de la liquidación practicada por la Administración tributaria en el supuesto de que se inicie un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En particular se estudian los problemas de la liquidación practicada por el tribunal penal y las consecuencias de la terminación del proceso penal sobre el procedimiento tributario, tanto si se dicta sentencia condenatoria como si no se estima la existencia de delito.

Palabras clave: liquidación tributaria; tribunal penal y liquidación tributaria; retroacción de actuaciones tributarias.

Fecha de entrada: 16-03-2018 / Fecha de aceptación: 19-04-2018

The so-called tax assessment issued by the tax Administration in criminal tax cases

José Ramón Ruiz García

ABSTRACT

This article aims to examine the key points regarding changes introduced in the regulation of the tax assessment by the tax authorities in case of starting a criminal proceeding for tax crimes. In particular we study the problems of the tax assessment issued by the criminal court and the consequences of the termination of criminal proceedings on the tax procedures, whether the court finds the suspect guilty or acquits him of the charges.

Keywords: tax assessment; criminal court and tax assessment; re-start of the tax procedure.

Sumario

- I. Introducción
- II. Momento en que debe dictarse la liquidación. Su posición respecto del procedimiento tributario y el proceso penal
- III. Objeto de la liquidación. Deuda tributaria versus cuota defraudada
- IV. La liquidación en el proceso penal. Situación jurídica y efectos
- V. La inimpugnabilidad de la liquidación. El problema de la cuestión prejudicial
- VI. Efectos de la resolución penal sobre la liquidación vinculada a delito
- VII. Intereses de demora

Cómo citar este estudio:

Ruiz García, J. R. (2018). La denominada liquidación vinculada a delito. *RCyT. CEF*, 424, 5-46.

I. INTRODUCCIÓN

La modificación del Código Penal llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha introducido importantes alteraciones en el sistema que desde 1985 establecía las relaciones entre el procedimiento de comprobación tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. La norma fundamental aparece ahora recogida en el apartado tercero del artículo 305.5 del Código Penal en los siguientes términos:

«La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía».

El fundamento de la nueva regulación aparece reconocido en la exposición de motivos de la citada Ley Orgánica 7/2012: «Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración; la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyen recursos propios de la Unión Europea». Si prescindimos de la alusión a la situación de privilegio del presunto delincuente y de la invocación del derecho comunitario, a las que no merece la pena prestar excesiva atención, queda como motivo fundamental incrementar la eficacia de la acción de cobro de la Administración, eliminando los obstáculos que a este respecto erigía el sistema anterior.

Pero la Administración tributaria únicamente puede ejercer la acción de cobro de la deuda tributaria durante la tramitación del proceso penal si existe un acto de liquidación previo. Así lo ha previsto el artículo 305.5 del Código Penal, según la redacción ofrecida por la citada Ley Orgánica 7/2012 al facultar a la Administración tributaria, cuando aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, para dictar una liquidación por los conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Nada se

dice en el citado artículo del Código Penal sobre el régimen jurídico de esta liquidación, salvo que «seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal»; *a contrario sensu* se deduce que la tramitación de dicha liquidación no será «la tramitación ordinaria», que queda reservada para la liquidación que se dicte por los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

En rigor, la posibilidad de que al iniciarse el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública exista un acto de liquidación no supone una novedad de la nueva regulación. El tenor literal del artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT), en su versión anterior, permitía que la estimación por la Administración tributaria de que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública tuviera lugar durante la tramitación del procedimiento sancionador, lo que presupone la existencia del acto de liquidación. Así lo contemplaba de forma expresa el apartado tercero del número 2 del artículo 32 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre. Pero entre la normativa anterior y la actual existe una diferencia fundamental. El Reglamento sancionador disponía expresamente que, cuando la apreciación de la existencia de delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, «se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial». Por el contrario, la nueva normativa va encaminada, precisamente, a que la Administración ejecute la liquidación durante la tramitación del proceso penal.

Las previsiones del artículo 305.5 del Código Penal han sido desarrolladas en este punto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que ha introducido en la LGT un nuevo título VI bajo la rúbrica de «actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», que abarca los artículos 250 a 258, ambos inclusive, así como una serie de disposiciones complementarias, entre las cuales destaca la disposición final primera que introduce diversas modificaciones en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.). Dentro de este bloque normativo ocupan una posición central los preceptos dedicados a establecer el régimen de la que el Código Penal denomina liquidación que derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y la LGT describe como liquidación vinculada a delito. En las páginas siguientes vamos a analizar algunos de los aspectos más polémicos del citado régimen. Su estudio va a poner de manifiesto que la normativa que regula la citada liquidación se aparta en varios puntos fundamentales de la que rige la que podemos calificar como liquidación ordinaria tal y como aparece contemplada en los restantes títulos de la LGT y su normativa de desarrollo. Estas diferencias llegan al extremo de poder considerar que la ahora llamada liquidación vinculada a delito en rigor no es una auténtica liquidación, al menos tal y como esta es entendida por los restantes títulos de la LGT, sino una figura nueva creada con la exclusiva finalidad de permitir la recaudación de la deuda durante la tramitación del proceso penal.

La presencia de un acto de liquidación susceptible de ejecución durante la tramitación del proceso penal ha obligado a modificar la normativa previa sobre las relaciones entre el procedi-

miento tributario de comprobación y el proceso penal. La exposición de motivos de la Ley 34/2015 dedica algunos apartados a poner de manifiesto las ideas fundamentales que inspiran la relación entre ambos procedimientos. Se afirma allí que:

«Es conveniente reiterar que son dos las autoridades del Estado que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que le es propio.

Señalado lo anterior, es importante significar la preferencia del orden penal en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación».

El primero de los párrafos transcritos apunta, aunque sin reconocerlo así expresamente, hacia la idea de la igualdad de rango de ambos procedimientos; es obvio, sin embargo, que los redactores de la ley no se han atrevido a plasmar esta idea en el articulado; en concreto, no se ha llegado al extremo de establecer la tramitación simultánea e independiente de ambos procedimientos, que hubiera sido el corolario lógico de la idea plasmada en la exposición de motivos. Para salir al paso de las críticas que pudieran formularse contra esta concepción, el segundo de los párrafos reproducidos reconoce la preferencia del orden penal, pero le otorga un significado y alcance sumamente restrictivo, limitado a la posibilidad de suspender las actuaciones de cobro y a establecer el ajuste final de la liquidación a la resolución que se dicte en el proceso penal.

La exposición de motivos ofrece en este punto una visión que no se corresponde ni con el articulado de la ley ni con la realidad. En contra de lo allí afirmado, ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva solo interviene una autoridad del Estado, la judicial. Es cierto que los hechos constitutivos del delito contra la Hacienda Pública habrán sido puestos de manifiesto por la Administración tributaria; pero una vez apreciados los indicios de delito, la Administración debe pasar el tanto de culpa al órgano judicial. La preferencia del orden penal significa que, a partir de ese momento, la competencia para actuar corresponde en exclusiva al juez penal, porque unos mismos hechos no pueden ser objeto de dos procedimientos distintos y simultáneos, como serían en este caso el proceso penal y el procedimiento tributario de comprobación; por lo tanto, la Administración no podrá continuar con las actuaciones de comprobación. En consecuencia, la función de la Administración tributaria se limita a poner los hechos en conocimiento del órgano judicial y a prestarle la colaboración que aquel le requiera.

La idea fundamental que inspira la ley, tal y como aparece recogida en la exposición de motivos, condiciona la regulación plasmada en el articulado. Este condicionamiento afecta a la determinación del momento en que debe dictarse la liquidación vinculada a delito y a su posición respecto del procedimiento tributario y el proceso penal. En concreto, la fijación del momento en

que debe dictarse la liquidación deriva en gran medida de la regulación de las relaciones entre el procedimiento de comprobación y el proceso penal.

II. MOMENTO EN QUE DEBE DICTARSE LA LIQUIDACIÓN. SU POSICIÓN RESPECTO DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL

La cuestión fundamental que debe resolverse en este punto es la relación entre los tres momentos a considerar y que son: la apreciación de los indicios de delito, la práctica de la liquidación vinculada a delito y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente. Por una parte, es preciso resolver si una vez apreciados los indicios de delito la Administración debe dictar inmediatamente el acto de liquidación o por el contrario puede continuar con la tramitación de las actuaciones del procedimiento de comprobación hasta su finalización, momento en el que se dictará el acto de liquidación. Por otra, es necesario determinar si el acto de liquidación debe dictarse con carácter previo al pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o si, por el contrario, es posible dictar el acto de liquidación después de presentar la denuncia o querrela ante el juez penal.

Existe a este respecto contradicción entre los artículos 250.1 y 253.1, apartado 5. El primero de los preceptos citados dispone que «Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal». El citado precepto puede ser interpretado en los siguientes términos: una vez apreciados los indicios de delito, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y el procedimiento de comprobación continuará hasta su finalización. Si prevaleciera esta interpretación, la liquidación se dictaría al concluir el procedimiento de comprobación, y por lo tanto con posterioridad al pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal. En tal caso, se produciría simultaneidad entre el procedimiento de comprobación y el proceso penal.

Por el contrario, el apartado 5 del artículo 253.1 dispone que «Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma...». Según este precepto, la apreciación de los indicios de delito determina que se dicte la liquidación y, una vez dictada la liquidación, se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente. Por lo tanto, la liquidación se dicta antes de pasar el tanto de culpa al juez penal; la notificación de la liquidación al obligado tributario comporta, según se ha expresado, la finalización del procedimiento de comprobación respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación. En consecuencia, no se producirá la tramitación simultánea de los procedimientos de comprobación y penal; la simultaneidad únicamente tendrá lugar entre el procedimiento de recaudación y el proceso penal.

La contradicción entre ambos preceptos debe resolverse otorgando la preeminencia al artículo 253.1. El análisis sistemático de ambas normas pone de manifiesto su diferente naturaleza y función. El artículo 250.1 se limita a expresar la idea fundamental que inspira la nueva normativa, pero sin incorporar una regulación detallada de la materia; así parece desprenderse del inciso final de su apartado 1, «y con arreglo a las reglas que se establecen en el presente título». Por su parte, el artículo 253.1, y de manera especial su apartado 5, es la norma concreta que regula la relación procedimental entre la apreciación de los indicios de delito, la formulación de la liquidación y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente, constituyendo de esta manera la norma de desarrollo a que se refiere el inciso final del apartado 1 del artículo 250.1 ya transcrito.

Una vez determinada la secuencia procedimental existente entre la liquidación vinculada a delito y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal, procede analizar a continuación si la citada liquidación debe ser practicada tan pronto como la Administración aprecie la existencia de delito o es preciso esperar a la finalización de las actuaciones de comprobación. También aquí existe cierta contradicción entre los preceptos reguladores, en este caso el apartado 1 del artículo 253, de una parte, y los apartados 3 y 2 del mismo artículo 253, de otra.

Conforme al artículo 253.1, en su apartado primero, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito y conceder trámite de audiencia al obligado tributario para que presente alegaciones; transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia, y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará la liquidación.

Aunque la norma no se caracteriza por su claridad y precisión, la redacción del precepto parece apuntar a que la Administración debe dictar la liquidación vinculada a delito tan pronto como aprecie la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, sin necesidad de esperar a la finalización de las actuaciones de comprobación. Esta interpretación gramatical resulta corroborada por la peculiaridad establecida por el mencionado precepto, y en concreto la exigencia de una propuesta de liquidación sin necesidad de acta, que supone introducir una figura ajena al procedimiento inspector y más propia de otros procedimientos, como el de comprobación limitada o el de verificación de datos. En el curso del procedimiento inspector, la propuesta de liquidación es un elemento integrante del acta; así se desprende con toda claridad de la definición del acta que ofrece el artículo 143.2 de la LGT y de la descripción de su contenido que aparece en el artículo 153 d) de la LGT. La inexistencia en el procedimiento regulado por el artículo 253.1 de un acta se ve corroborada por el artículo 253.2, que para el supuesto de la inadmisión de la denuncia o querrela ordena la retroacción de actuaciones al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en la ley; a la misma conclusión se llega a la vista del artículo 257.2 c).

La ausencia de un acta en la que se recoja la propuesta de liquidación puede explicarse por varias razones. Como ya se ha indicado, el artículo 143.2 de la LGT define las actas como los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos «con el fin de recoger el resul-

tado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación». A su vez, el artículo 183 del Reglamento general de los procedimientos, de 27 de julio de 2007, establece que el trámite de audiencia previo a la formalización del acta se iniciará «cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarias para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado». El acta, en consecuencia, solo se formaliza cuando la inspección estima concluido el procedimiento de comprobación por haber obtenido los medios de prueba que fundamentan la propuesta de regularización.

Por lo tanto, el artículo 253.1 de la LGT puede ser interpretado en el sentido de que la propuesta de liquidación vinculada a delito debe ser formalizada tan pronto como la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública; una vez apreciados los citados indicios, la Administración tributaria no podría continuar la tramitación del procedimiento de comprobación, debiendo limitarse a dictar la liquidación y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal; en apoyo de esta interpretación deben traerse a colación los peligros que acarrearía que la Administración continuara tramitando un procedimiento de comprobación cuando ya existen indicios de la existencia del delito. Pero en este caso puede ocurrir que cuando la Administración debe formalizar la propuesta de liquidación vinculada a delito no ha obtenido todavía los medios de prueba a que se refiere el artículo 183 del reglamento ya citado, y por lo tanto no puede dar por finalizado el procedimiento y formalizar el acta. Esto explicaría que el resultado de las actuaciones de comprobación no se reflejara en un acta, sino en una propuesta de liquidación. Como es obvio, las actuaciones de comprobación desarrolladas hasta ese momento deben ser suficientes para justificar la propuesta de liquidación. De lo contrario, sería aplicable el artículo 251.1 b) y la Administración debería abstenerse de practicar la liquidación.

Pero la norma general establecida por el artículo 253.1, según la cual la liquidación vinculada a delito no precisa un acta de inspección, sino que basta una propuesta de liquidación, resulta afectada por otros preceptos del mismo artículo 253. Por una parte, el artículo 253.3, y para el supuesto allí descrito, ordena que se practiquen dos liquidaciones de forma separada, para lo cual se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito y un acta de inspección; pero el acta de inspección «comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito»; el precepto transcrito reconoce expresamente que los elementos en que se basa la propuesta de liquidación vinculada a delito aparecen también recogidos en el acta de inspección; ello significa que sobre los citados elementos la Inspección habrá obtenido los medios de prueba que justifiquen su inclusión en el acta. La formalización de una propuesta de liquidación vinculada a delito, separada del acta de inspección, no responderá al diferente alcance de las actuaciones de comprobación practicadas, sino a la necesidad de bifurcar un procedimiento que hasta ese momento se ha tramitado de forma unitaria.

Por otro lado, el artículo 253.2 establece que la inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, «procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda», que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo. El precepto transcrito admite diversas interpretaciones. Cabe entender que la retroac-

ción de las actuaciones inspectoras allí ordenada conlleva que la Administración practique las actuaciones complementarias de investigación que estime necesarias antes de formalizar el acta; ello presupone que las actuaciones de comprobación desarrolladas antes de formalizar la propuesta de liquidación vinculada a delito no eran suficientes para entender concluido el procedimiento inspector y en consecuencia redactar el acta; en apoyo de esta interpretación puede aducirse que el artículo 253.2 se remite a lo establecido en la propia LGT y su normativa de desarrollo para la tramitación del acta, y en concreto a la subsección 3.ª de la sección 2.ª del capítulo IV del título III para la terminación de las actuaciones inspectoras; podría incluso suceder que, una vez formalizada el acta, el órgano competente para liquidar ordenara completar el expediente mediante la práctica de las actuaciones complementarias, según establecen los artículos 156.3 b) y 157.4 para las actas de conformidad y de disconformidad, respectivamente. Pero el artículo 253.2 puede ser interpretado también en el sentido de que para la formalización del acta no es necesario realizar actuaciones complementarias de comprobación posteriores a la retroacción de actuaciones; en apoyo de esta interpretación puede alegarse que la remisión que el artículo 253.2 efectúa a las normas de la propia ley sobre la formalización del acta y la terminación de las actuaciones inspectoras se refiere solo a los aspectos formales del acta y su tramitación ulterior, pero no habilitan a realizar actuaciones de comprobación previas a la formalización del acta. En este caso, el acta se limitará a recoger los datos y medios de prueba que ya constaran previamente en la propuesta de liquidación; es obvio que una solución como la que parece desprenderse de este precepto solo tiene sentido si se considera que los datos y medios de prueba recogidos inicialmente en la propuesta de liquidación podían haber sido incorporados a un acta de inspección.

En suma, los apartados 2 y 3 del artículo 253 parecen apuntar a una solución distinta de la derivada del apartado 1. La propuesta de liquidación ya no se formularía inmediatamente después de la apreciación de los indicios de delito, sino cuando concluya la tramitación del procedimiento de comprobación. Por lo tanto, cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará la tramitación del procedimiento de comprobación hasta su conclusión mediante la práctica de la liquidación vinculada a delito; solo tras este momento se pasará el tanto de culpa al órgano jurisdiccional o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. La peculiaridad estriba en que el resultado de las actuaciones de comprobación no se refleja en un acta de inspección, sino en una propuesta de liquidación. Aquí radica una de las principales innovaciones del nuevo régimen.

La solución establecida con carácter general por el artículo 253.2 difiere sensiblemente de la adoptada tanto por la normativa previa como por el artículo 251 para los casos en que no se practica liquidación vinculada a delito. Con la normativa anterior, el pase del tanto de culpa al órgano jurisdiccional, o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, se producía durante la tramitación del procedimiento de comprobación, antes de su finalización; por ello el artículo 32.5 del Reglamento sancionador de 15 de octubre de 2004, desarrollando en este punto el artículo 180.1 de la LGT entonces vigente, disponía que de no haberse apreciado la existencia de delito «la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación»; la normativa actual no alude a la continuación del procedimiento de comprobación y en su lugar ordena una retroacción de las actuaciones inspectoras que se traducirá en la sustitución de la propuesta de liquidación

por el acta y la notificación de la correspondiente liquidación. A su vez, el artículo 251, para los casos en que la Administración no practica liquidación vinculada a delito, dispone que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente se producirá cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública; para este supuesto, la ley establece que la Administración se abstendrá de continuar la tramitación del procedimiento administrativo, que quedará suspendido, y que si el tribunal penal finalmente no aprecia la existencia de delito la Administración continuará las actuaciones en el plazo allí establecido; tanto la suspensión del procedimiento al pasar el tanto de culpa como su continuación al finalizar el proceso penal no apreciando delito únicamente pueden explicarse si se considera que al pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal no han concluido las actuaciones de comprobación.

La solución que se adopte en este punto condiciona la que debe prevalecer en otros aspectos de la ley. En concreto, el artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, y el 257.2 c) para los supuestos en que finalmente el tribunal penal no aprecie delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, ordenan la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que se tramitará de acuerdo con lo establecido en la ley; como es obvio, la determinación del alcance de las actuaciones que puede llevar a cabo la Administración tributaria una vez que se ordene la retroacción de actuaciones dependerá de la solución que se haya adoptado en este punto.

Una vez que se ha pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, se pueden producir dos situaciones. Si el órgano judicial admite a trámite la denuncia o querrela se planteará todo un conjunto de cuestiones que serán examinadas posteriormente. Pero cabe también que el órgano jurisdiccional inadmita la denuncia; para este supuesto, el artículo 253.2 ordena en su primer apartado que «la inadmisión de la denuncia o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo». La regulación adoptada por el artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, es sustancialmente idéntica a la establecida por el artículo 257.2 c) para los casos en que en el proceso penal se dicte resolución firme no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. Para evitar reiteraciones, me remito a lo que se expondrá al analizar el citado artículo 257.2 c). Ello no obstante, el artículo 253.2 plantea alguna cuestión específica que debe ser abordada en este momento.

La norma contempla como supuesto de aplicación únicamente la inadmisión de la denuncia o querrela por la autoridad judicial; con tales términos parece que está aludiendo exclusivamente a lo que en el artículo 253.1 ha descrito como pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de la denuncia o querrela efectuada por el Ministerio Fiscal; pero no regula el supuesto en el cual el Ministerio Fiscal acuerda devolver el expediente a la Administración tributaria. El precepto ahora comentado pone de manifiesto la dispersión terminológica de la ley al regular el tránsito del procedimiento tributario de comprobación al proceso penal; la ausencia de

unificación terminológica resulta también patente en otros preceptos de la misma ley; así, el artículo 68.1 b), al regular la interrupción de la prescripción, menciona «por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal». La interpretación global y sistemática de la LGT permite por ello sostener que la inadmisión de la denuncia prevista en el artículo 253.2 comprende también la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Así parece desprenderse del párrafo tercero del número 2 del artículo 253, que al regular el plazo para finalizar el procedimiento fija como momento inicial la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal, lo que solo puede entenderse si se considera que la ley asimila la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal a la inadmisión de la denuncia o querella por el órgano jurisdiccional.

La asimilación de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal a la inadmisión de la denuncia o querella aparece también reconocida en el artículo 197 sexies.4 del Reglamento General de los procedimientos de gestión e inspección, según la redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. Pero la norma reglamentaria ha introducido en este punto una precisión que puede resultar polémica al referirse a la «devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querella ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria». Se reconoce así abiertamente la posibilidad de que, una vez devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria pueda interponer la querella ante la jurisdicción penal; en consecuencia, la mera devolución del expediente por el Ministerio Fiscal no sería asimilable a la inadmisión de la denuncia o querella por el órgano jurisdiccional. La norma reglamentaria incurre en varios defectos.

En primer lugar, vulnera lo establecido por la ley. Es cierto que ningún precepto legal prohíbe expresamente que, tras la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria pueda presentar la querella ante la jurisdicción penal; pero la ley contempla el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal como vías alternativas; por lo tanto, si la Administración tributaria opta por remitir el expediente al Ministerio Fiscal y este, tras el correspondiente estudio, acuerda su devolución a la Administración por entender que no cabe apreciar la existencia de delito, la Administración solo podrá continuar o iniciar el procedimiento tributario que corresponda, pero no podrá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Así parece desprenderse del párrafo tercero del artículo 253.2 que, al regular el plazo para finalizar el procedimiento, toma en consideración la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal. Por lo tanto, cuando el Ministerio Fiscal devuelva el expediente comenzará a computar el plazo para finalizar el procedimiento y este plazo no será interrumpido por la posterior interposición de la querella por la Administración tributaria; la eventual interposición de la querella por la Administración provocará por lo tanto el incumplimiento del plazo para finalizar el procedimiento con los efectos establecidos por la ley.

En segundo lugar, su interpretación plantea algunas cuestiones. En concreto, la norma reglamentaria permite que la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal vaya seguida de una «interposición de querella» ante la jurisdicción competente; pero la ley, en diversos pasajes, entre ellos el artículo 253.2 ahora cuestionado, se refiere a la interposición de «denuncia o querella»; cabe por

ello preguntarse si el precepto reglamentario solo permite que tras la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal la Administración interponga la querrela, pero excluye que presente la denuncia.

En tercer lugar, la regulación actual no aclara si el expediente remitido por la Administración tributaria al órgano jurisdiccional al interponer la querrela debe incluir el acuerdo del Ministerio Fiscal por el que se devuelve el expediente; parece lógico suponer que el citado acuerdo del Ministerio Fiscal formará parte del expediente, como también se incluirá el previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico previsto en el artículo 197 quater.3 a) del reglamento; la normativa actual posibilita que la Administración tributaria pueda interponer la querrela ante la jurisdicción penal pese a que exista un informe de la Abogacía del Estado y un acuerdo del Ministerio Fiscal en los que no se aprecie la existencia de delito.

En todo caso, y con independencia de los defectos apuntados, el precepto reglamentario plantea la cuestión de si, dada la naturaleza del delito contra la Hacienda Pública, tiene sentido que la Administración tributaria pueda interponer la querrela ante la jurisdicción competente con la opinión en contra del Ministerio Fiscal, máxime cuando la Administración ha optado previamente por la vía de remitir el expediente al citado Ministerio Fiscal en lugar de pasar el tanto de culpa directamente a la jurisdicción penal.

III. OBJETO DE LA LIQUIDACIÓN. DEUDA TRIBUTARIA VERSUS CUOTA DEFRAUDADA

La regulación contenida en los artículos 250 y siguientes de la LGT no aclara con la debida precisión si la liquidación vinculada a delito debe determinar el importe de la deuda tributaria, tal y como resulte de las operaciones de regularización derivadas de la aplicación de la normativa tributaria, o la cuantía de la cuota defraudada a que se refiere el artículo 305 del Código Penal. No es necesario reproducir aquí los motivos por los que ambas magnitudes pueden no coincidir.

Algunos preceptos del Código Penal parecen presuponer que la liquidación previamente dictada por la Administración habrá determinado el importe de la deuda tributaria. Merece citarse el artículo 305.5, que en su apartado tercero dispone que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de «la deuda tributaria»; en la misma dirección, el artículo 305.6 permite que los jueces y tribunales impongan al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados siempre que antes de que transcurra el plazo allí establecido satisfaga «la deuda tributaria» y reconozca judicialmente los hechos. La acción de cobro y el pago a que se refieren ambos preceptos solo puede llevarse a cabo si con carácter previo se ha determinado el importe de la deuda tributaria, lo que solo ha podido tener lugar mediante la liquidación.

Pero la regulación de la LGT parece presuponer que la liquidación vinculada al delito no ha determinado el importe de la deuda tributaria, sino el de la cuota defraudada. En este sentido, el

artículo 253.1, en su apartado cuatro, prevé que la Administración dicte la liquidación vinculada al delito únicamente «cuando considere que la regularización precedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública»; por lo tanto, cuando de la regularización se desprende una cuota defraudada inferior a la prevista en el artículo 305 del Código Penal no se practicará la liquidación vinculada al delito, aunque la deuda tributaria exceda de dicha cuantía. Esta idea se ve asimismo reforzada por el artículo 253.3 a), que ordena incluir en la propuesta de liquidación vinculada a delito «todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo», lo que únicamente tiene sentido si se considera que su finalidad no es determinar la deuda tributaria sino la cuota defraudada. A su vez, el artículo 254.1, al atribuir «al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiera sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el título VI de esta ley», presupone que la cuota defraudada ya ha sido determinada en la previa liquidación vinculada al delito. Esta conclusión resulta reforzada por la norma sobre los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria; en concreto, el artículo 257.2 a), para el caso en que la cuantía defraudada determinada en el proceso penal difiera de la fijada en vía administrativa, ordena que la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de la ley deberá modificarse para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada; por lo tanto, a la postre la liquidación vinculada a delito va a determinar la cuota defraudada; conviene resaltar, a este respecto, que la modificación de la liquidación para ajustarla al contenido de la resolución judicial se lleva a cabo subsistiendo el acto inicial, según dispone el citado 257.2 a).

La solución es distinta cuando se produce la inadmisión de la denuncia o querrela o en el proceso penal no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, según disponen los artículos 253.2 y 257.2 c), respectivamente. En estos casos se producirá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en la propia ley y su normativa de desarrollo. La referencia a la formalización del acta que corresponda presupone que dicha acta contendrá «la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda», según ordena el artículo 153 d) de la LGT, en la que, por tanto, no se expresará la cuantía de la cuota defraudada, sino el importe de la deuda tributaria.

Conviene diferenciar, no obstante, según se trate de la inadmisión de la denuncia o querrela o de la finalización del proceso penal no apreciando delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. En el supuesto de la inadmisión de la denuncia o querrela, el artículo 253.2 no establece ningún condicionante específico a la actuación de la Administración tributaria; en concreto, no existe vinculación a los hechos que hayan podido considerarse probados por el juez penal. La liquidación que se va a dictar ahora no será una liquidación vinculada a delito, sino la liquidación que podemos considerar ordinaria prevista con carácter general por el artículo 101 de la LGT. La cantidad que se va a determinar en la nueva liquidación no es la cuota defraudada, como ocurría en la anterior liquidación vinculada a delito, sino la deuda tributaria. Todo ello significa que la Administración, al dictar la nueva liquidación, aplicará únicamente las normas tributarias que sean necesarias para efectuar la regularización de la situación tributaria del obligado,

pero no necesitará aplicar normas penales o procesales penales. En consecuencia, al dictar la nueva liquidación la Administración tributaria podrá apartarse de lo establecido en la previa vinculada a delito; en concreto, podrá considerar como hechos probados los que lo sean según las normas del procedimiento tributario, sin preocuparse de las normas sobre la prueba del proceso penal, y calificará con arreglo a los criterios tributarios, sin tener en cuenta la posible existencia del dolo.

Por el contrario, cuando el proceso penal finaliza mediante resolución firme que no aprecie delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, el artículo 257.2 c) ordena que al realizar las nuevas actuaciones inspectoras la Administración deberá tener en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados. Puede por ello ocurrir que la nueva liquidación deba basarse, en parte, en hechos comprobados por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de inspección, y en parte, en los hechos que el órgano judicial haya considerado probados; en este supuesto, y en la medida en que la nueva liquidación no se base en los hechos comprobados por la inspección, sino en los que el órgano judicial hubiese considerado probados, la cantidad determinada no será ni el importe de la deuda tributaria, tal y como resultaría de la regularización, ni el de la cuota defraudada, sino un híbrido o *tertium genus*. Este carácter mixto de la liquidación prevista en el artículo 257.2 c) se ve reflejado en las peculiaridades que respecto de su impugnación establece su apartado quinto; como regla general se dispone que la citada liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el título V de la ley, pero se matiza que no pueden impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

En todo caso, la necesidad de fijar en la liquidación vinculada a delito la cuota defraudada implica que la Administración deberá aplicar no solo las normas tributarias precisas para regularizar la situación del obligado, sino también normas penales y procesales penales; de manera especial, la Administración deberá apreciar si concurre el elemento subjetivo exigido por el artículo 305 del Código Penal y deberá aplicar las normas y criterios sobre la prueba que rigen en el proceso penal. Ello supone que la liquidación vinculada a delito, aunque sea un acto administrativo, es el resultado de aplicar no solo normas administrativas, tributarias en este caso, sino también normas penales y procesales penales.

De todo lo expuesto se desprende que el régimen jurídico de la liquidación vinculada a delito se aparta sustancialmente del establecido por la LGT para la liquidación ordinaria. El artículo 101.1 de la citada ley define la liquidación tributaria como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias «y determina el importe de la deuda tributaria» o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar «de acuerdo con la normativa tributaria», circunstancias que no concurren en la liquidación vinculada a delito. A su vez, el artículo 106.1 de la LGT remite, para los procedimientos tributarios, a las normas que sobre valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil; cualesquiera que sean las críticas que merezca este precepto con carácter general, es lo cierto que la valoración de las pruebas que debe realizarse para dictar la liquidación vinculada a delito no puede ajustarse a lo previsto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En rigor, la práctica de la liquidación vinculada a delito no encaja en ninguna de las funciones que el artículo 5.2 de la LGT atribuye a la Administración tributaria y que condicionan la sistemática de la citada ley; no es una función de aplicación de los tributos, porque junto a las normas tributarias la Administración debe aplicar otras normas, penales y procesales, cuya aplicación compete originaria y definitivamente a otros órganos del Estado; es obvio que la liquidación vinculada a delito no se dicta ni en el ejercicio de la potestad sancionadora ni de la función revisora. Ello puede explicar que los redactores de la ley hayan creído conveniente llevar la regulación de la citada liquidación a un título nuevo y distinto del que regula la aplicación de los tributos; sucede, sin embargo, que la rúbrica del citado título, «actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», no es enteramente correcta porque, según se ha señalado, la práctica de la liquidación vinculada a delito rebasa el marco de la aplicación de los tributos.

IV. LA LIQUIDACIÓN EN EL PROCESO PENAL. SITUACIÓN JURÍDICA Y EFECTOS

La admisión de la denuncia o querrela obliga a analizar cuáles son los efectos que la liquidación vinculada a delito puede producir en el proceso penal, y en particular a determinar su eficacia probatoria. La norma fundamental está recogida en el artículo 741 de la LECrim.: «El tribunal, apreciando según su conciencia las pruebas practicadas en el juicio, ... dictará sentencia...», que consagra el principio de la libre valoración de la prueba.

Bajo la vigencia de la normativa anterior, la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.B)–NFJ000802–, y sobre la eficacia probatoria en el proceso penal de las actas y diligencias, estableció que «el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie».

Con la normativa vigente, la Administración tributaria remite al juez penal no solo las diligencias formalizadas en el curso del procedimiento inspector incorporadas al expediente, sino también la liquidación vinculada a delito, que en principio y según el artículo 101.1 de la LGT ostenta la condición de acto resolutorio. Debe rechazarse, sin embargo, que la existencia de la liquidación vinculada a delito incremente la fuerza probatoria del expediente administrativo remitido al juez penal. Es obvio que el juez penal no está vinculado por el contenido de la liquidación vinculada a delito, lo que no impide, por supuesto, que la sentencia penal pueda basarse en los hechos y razonamientos recogidos en la liquidación administrativa. A efectos probatorios, lo relevante no es el acto de liquidación, sino las diligencias que se hayan cumplimentado a lo largo del procedimiento y que forman parte del expediente que se remite al juez penal; la liquidación vinculada a delito únicamente producirá efectos probatorios en la medida en que, según el artículo 102.2 c) de la LGT, exprese los hechos y elementos esenciales que la originan, hechos que deberán estar justificados en las correspondientes diligencias; por lo tanto, lo relevante de la

liquidación vinculada a delito a estos efectos no es su contenido resolutorio, sino el relato de los hechos que incorpora, que el precepto últimamente citado de la LGT engloba en la motivación. En todo caso, es obvio que la eventual eficacia probatoria de la liquidación vinculada a delito se limitará exclusivamente a los hechos en ella descritos, quedando al margen los fundamentos de derecho. En definitiva, la liquidación vinculada a delito producirá en el proceso penal los mismos efectos que con la regulación anterior se podían atribuir al informe de la Inspección.

La limitada eficacia que la liquidación vinculada a delito produce en el proceso penal queda confirmada por el artículo 254.1 de la LGT, y en particular por el inciso «... correspondiendo al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el título VI de esta ley». Por lo que ahora interesa, el inciso reproducido atribuye en exclusiva al juez penal la función de determinar la cuota defraudada; ello significa que el juez penal deberá determinar en la sentencia la cuota defraudada de forma directa y expresa, no aceptándose, por ejemplo, la determinación mediante remisión a lo que se haya establecido en la liquidación administrativa.

Las características del proceso penal explican que, a diferencia del contencioso, el juez penal no se pronuncie sobre la adecuación a Derecho de la liquidación vinculada a delito. Como ya se ha indicado, el juez penal puede incorporar a la sentencia los hechos y fundamentos de derecho en que se funda la liquidación vinculada a delito, o puede apartarse de ellos y considerar probados unos hechos y aplicar unos fundamentos de derecho distintos de los establecidos en la liquidación; pero la sentencia penal no contendrá pronunciamiento expreso sobre la legalidad de la liquidación. Todo ello, por supuesto, sin perjuicio de que la resolución que ponga fin al proceso penal produzca efectos sobre la liquidación vinculada a delito; pero estos efectos sobre la liquidación no serán declarados expresamente por el juez penal, sino por el órgano administrativo competente; analizaremos este punto con más detenimiento al exponer en un epígrafe posterior los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación administrativa, y de manera especial el régimen establecido en los apartados b) y c) del artículo 257.2 de la LGT.

V. LA INIMPUGNABILIDAD DE LA LIQUIDACIÓN. EL PROBLEMA DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

Uno de los aspectos más polémicos del régimen jurídico de la liquidación vinculada al delito es, sin duda, su inimpugnabilidad en vía económico-administrativa y contenciosa. El artículo 254.1 dispone con toda rotundidad que «Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa...». Lo establecido por el precepto transcrito se completa con lo ordenado por la nueva disposición adicional décima de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a cuyo tenor «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a) de esta ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan res-

pecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma». Lo establecido para la liquidación vinculada a delito contrasta con lo dispuesto para la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito y la liquidación que se dicte como consecuencia de la finalización del proceso penal no apreciando delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, según disponen los artículos 254.2 y 257.2 c) de la ley.

No es necesario insistir aquí en la importancia que reviste el control judicial de la actuación de la Administración para la debida aplicación del Estado de Derecho. Además del derecho a obtener la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1, la Constitución establece en su artículo 106.1 que «Los tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican». A su vez, la impugnabilidad en vía administrativa y jurisdiccional de los actos de aplicación de los tributos es reconocida expresamente por el artículo 6 de la LGT.

Respecto del acto de liquidación en particular, el carácter esencial de su impugnabilidad se deduce con toda claridad del artículo 102.2 d) de la LGT. Es cierto que la indicación de los recursos que pueden ser interpuestos no constituye un elemento esencial del acto de liquidación, pero el mandato legal expresa claramente la importancia que se le atribuye a la impugnabilidad de la liquidación. Por lo demás, un repaso a las normas que la LGT dedica a las reclamaciones económico-administrativas pone de relieve que las liquidaciones, provisionales o definitivas, son el primero de la lista de actos reclamables, y en cierto sentido el prototipo de acto impugnabile en dicha vía.

La importancia de los recursos administrativos y jurisdiccionales contra la liquidación se acentúa todavía más, si cabe, en todos aquellos supuestos en que se adopta la llamada estructura lineal del procedimiento tributario, de tal manera que el único acto impugnabile es el acto de liquidación, en su condición de acto final, y en consecuencia no cabe impugnar los actos previos. En todos estos supuestos, la improcedencia del recurso contra el acto previo se justifica, precisamente, en la posibilidad de plantear las cuestiones que suscita ese acto al impugnar el acto de liquidación. Cabe por ello plantear si la inimpugnabilidad de la liquidación debería conducir a la reordenación de la lista de actos impugnables en vía administrativa y posterior contenciosa.

De la redacción literal del artículo 254.1 parece desprenderse que la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito se vería compensada con la necesidad de practicar el ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal conforme a lo dispuesto por el artículo 257. Pero la tramitación del proceso penal, y el análisis que en él se efectúe de la liquidación vinculada al delito, no pueden compararse al enjuiciamiento que de la misma se lleve a cabo en la vía contencioso-administrativa.

Conviene tener presente que, como ya se ha indicado en un epígrafe anterior, en el proceso penal no tiene por qué existir un pronunciamiento expreso y formal sobre la previa liquidación administrativa vinculada a delito. A la citada liquidación le será aplicable la doctrina establecida en la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8.B), respecto de la eficacia probatoria de los actos y diligencias

tributarias en el proceso penal; la circunstancia de que ahora no se remita una mera diligencia o acta, junto con el expediente, sino un acto de liquidación, no afecta a su eficacia probatoria como prueba documental en el seno del proceso penal. En la declaración de hechos probados y en los fundamentos jurídicos, el juez penal podrá aceptar los hechos y razonamientos recogidos en la liquidación o apartarse de ellos, pero en la parte dispositiva de su resolución no aparecerá un pronunciamiento sobre la conformidad o no a Derecho de la mencionada liquidación, a diferencia de lo que para la sentencia del contencioso-administrativo disponen los artículos 70 y 71 de su ley reguladora.

Esta conclusión queda reforzada si se contempla lo dispuesto por el artículo 257 sobre los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria, y de manera especial su apartado 2 b) cuando en el proceso penal no se aprecia finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria. Para tal hipótesis se ordena que «la liquidación administrativa será anulada». Pero esta anulación no la llevará a cabo el órgano judicial de lo penal, que se limitará a declarar la inexistencia de la obligación tributaria y, en consecuencia, la inexistencia del delito, sino el órgano administrativo competente. Mientras no se produzca dicha declaración de nulidad por parte de la Administración, la liquidación seguirá existiendo formalmente aunque la obligación tributaria haya sido declarada inexistente.

Una vez establecida la inimpugnabilidad en vía administrativa y contenciosa de la liquidación vinculada a delito, cabe plantear si el juez penal puede hacer uso de la facultad prevista por el artículo 4 de la LECrim. y, en consecuencia, permitir que la cuestión prejudicial sea resuelta por el órgano de lo contencioso. En una gran parte de los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública la cuestión prejudicial de naturaleza administrativo-tributaria será determinante de la culpabilidad o la inocencia. Por lo tanto, el juez penal podrá optar en tales casos entre aplicar la regla general prevista en el artículo 3 de la ley últimamente citada, y en consecuencia resolver por sí mismo la cuestión prejudicial tributaria, o hacer uso de la facultad reconocida en el ya citado artículo 4 y, por lo tanto, suspender el procedimiento hasta que la cuestión sea resuelta por el órgano de lo contencioso.

Aunque en una primera aproximación pueda parecer paradójico, la nueva regulación introducida por la Ley 34/2015 facilita la aplicación del artículo 4 de la LECrim.; bajo la vigencia de la normativa anterior, la ausencia de un acto de liquidación tributaria impedía que, tal y como dispone el citado artículo 4 de la LECrim., las partes acudieran al tribunal de lo contencioso-administrativo para que resolviera la cuestión prejudicial; con el nuevo régimen, la existencia de un acto de liquidación elimina el citado obstáculo y, en consecuencia, facilita la aplicación de la figura de la cuestión prejudicial devolutiva. Por otra parte, y como no podía ser de otro modo, la ley reconoce la relevancia que para el pronunciamiento del juez penal se debe otorgar a la aplicación de las normas tributarias; en concreto, el artículo 257.2 b) contempla expresamente la posibilidad de que «en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria»; lo que el juez penal declara en este caso es la inexistencia de la obligación tributaria; una vez constatada la inexistencia de la obligación tributaria, carece de sentido analizar los restantes elementos que puedan ser determinantes del delito; por lo tanto, la constatación de la inexistencia de la obligación tributaria supone en este caso no un momento o fase del razonamiento del juez penal, sino el fundamento único de la no apreciación de la existencia del delito.

El pronunciamiento emitido en la vía penal, la inexistencia de la obligación tributaria y la consiguiente inexistencia del delito, será en este caso el resultado de aplicar exclusivamente normas tributarias. Las dudas sobre las facultades otorgadas al juez penal a este respecto se plantean, no obstante, porque la regulación de la liquidación vinculada a delito no ha modificado el sistema de la cuestión prejudicial tal y como aparece contemplado con carácter general en los artículos 3 y siguientes de la LECrim., sin embargo ha introducido algunos preceptos encaminados a excluir la aplicación del artículo 4 en estos casos. Deben analizarse especialmente el artículo 254.1 de la LGT y la nueva disposición adicional décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

El artículo 254.1 de la LGT, tras disponer que frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de la ley no procede recurso o reclamación en vía administrativa, añade «... correspondiendo al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el título VI de esta ley». No es fácil determinar el alcance exacto del inciso transcrito. Puede entenderse que la norma reproducida no es sino una aplicación al caso concreto de la regla general establecida por el artículo 3 de la LECrim.; esta conclusión se vería reforzada porque el inciso comentado del artículo 254.1 aparecía en el texto del anteproyecto como un nuevo párrafo segundo en el artículo 3 de la LECrim.; pero así entendido, el precepto analizado no añadía en rigor nada nuevo.

Podría por ello entenderse que, cuando el artículo 254.1 dispone que corresponde al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, en puridad le está atribuyendo esta facultad en exclusiva, y por lo tanto pretende impedir que dicha facultad pueda ser también ejercitada por otros órganos, y en especial los órganos de lo contencioso-administrativo. Pero una interpretación como la expuesta es demasiado endeble; si el legislador pretendía que en los delitos contra la Hacienda Pública el juez penal no pueda hacer uso de la facultad reconocida en el artículo 4 de la LECrim. debía haberlo expresado así con toda claridad; se puede comprender que los redactores de la ley no hayan querido modificar el régimen general de las cuestiones prejudiciales tal y como aparece regulado en los artículos 3 y siguientes de la LECrim., introduciendo una norma específica para el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública; pero la seguridad jurídica reclama claridad en las normas; por lo tanto, en ausencia de una norma expresa que disponga lo contrario, se debe concluir que el artículo 4 de la LECrim. resulta también aplicable en los procesos por delito contra la Hacienda Pública. Por otra parte, la interpretación mencionada desconoce la naturaleza de las funciones que desempeñan el juez penal y el juez de lo contencioso si se aplica el artículo 4 de la LECrim. En un proceso por delito contra la Hacienda Pública, el juez de lo contencioso se limita a resolver la concreta cuestión que se le haya planteado, *v. gr.*, si una determinada partida tiene o no la consideración de gasto deducible, pero no determina ninguna cuota; será el juez penal quien determinará la cuota defraudada teniendo en cuenta, en su caso, la resolución que se haya dictado en vía contencioso-administrativa.

Mayor importancia cabe atribuir a este respecto a la nueva disposición adicional décima de la Ley de lo contencioso-administrativo, ya citada *supra*, que priva a los órganos de lo contencioso-administrativo de la facultad de juzgar los recursos que pudieran interponerse contra los

actos administrativos vinculados a los delitos contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, la cuestión prejudicial de naturaleza tributaria determinante de la culpabilidad o de la inocencia, a que se refiere el artículo 4 de la LECrim., no podrá ser resuelta por el órgano de lo contencioso, y en consecuencia el juez penal deberá resolver por sí mismo dicha cuestión y no podrá hacer uso de la facultad que le reconoce el citado artículo 4 de la LECrim. La nueva disposición adicional décima de la Ley de lo contencioso mantiene en apariencia intacto el régimen general de la cuestión prejudicial, tal y como está regulado por los artículos 3 y siguientes de la LECrim., pero priva de eficacia al artículo 4 de la citada ley cuando se trata del delito contra la Hacienda Pública.

La drástica solución adoptada por la ley española en este punto contrasta con el enfoque más flexible del que es objeto este tema en derecho comparado, y del que constituye un buen ejemplo el parágrafo 396 de la Ordenanza tributaria alemana. La doctrina más acreditada reconoce que el fundamento de que el juez penal permita plantear en estos casos la cuestión prejudicial devolutiva radica en la naturaleza de las normas que regulan el tipo del delito contra la Hacienda Pública. Por lo común, y de ello es un buen ejemplo el artículo 305 del Código Penal, las normas reguladoras del tipo del delito contra la Hacienda Pública son normas penales en blanco, y en consecuencia necesitan ser completadas mediante la aplicación de las normas tributarias sustantivas; ello significa que el juez penal, para determinar si se ha cometido o no el delito contra la Hacienda Pública e imponer en su caso la pena correspondiente, se ve forzado a aplicar las correspondientes normas tributarias sustantivas o materiales. En el actual sistema de reparto de materias entre los diferentes órganos jurisdiccionales, se considera que los órganos de lo contencioso-administrativo disponen de una preparación más adecuada para interpretar y aplicar la norma tributaria.

Para adoptar la solución más adecuada no se deben establecer reglas o criterios rígidos y apriorísticos, sino atender a las circunstancias del caso concreto. El planteamiento de la cuestión prejudicial devolutiva puede ser especialmente aconsejable cuando las cuestiones tributarias a resolver revisten cierta complejidad, bien sea porque se trata de cuestiones nuevas sobre las cuales no exista una interpretación jurisprudencial consolidada, o porque se trate de cuestiones sobre las cuales existen pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios. Por el contrario, la conveniencia de plantear la cuestión prejudicial devolutiva será menor cuando la resolución de la cuestión tributaria no plantee excesivas dificultades, o cuando el juez penal deba abordar aspectos que no se reconducen a la mera interpretación de la norma tributaria; así ocurrirá, por ejemplo, cuando en el proceso penal no se discuta sobre la regularización tributaria en sentido estricto, sino sobre la concurrencia del elemento subjetivo o cuando la aplicación de las normas sobre la prueba del proceso penal conduzca a resultados distintos de los obtenidos en el seno del procedimiento tributario.

Los autores de la ley parecen reconocer la complejidad del tema ahora analizado cuando en los apartados b) y c) del artículo 257.2 distinguen según que la no apreciación en vía penal de la existencia del delito tenga su causa en la inexistencia de la obligación tributaria o en un motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. En el primer caso, y como ya se ha indicado anteriormente, el pronunciamiento emitido en la vía penal será el resultado de aplicar exclusivamente normas tributarias; en estos casos, el planteamiento de la cuestión prejudicial devolutiva puede estar especialmente indicado. Por el contrario, en el segundo caso, cuando la no aprecia-

ción del delito tenga su causa en un motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, será aconsejable ponderar la influencia de los diferentes elementos, tributarios y extratributarios, que determinan la adopción del citado pronunciamiento.

Al margen del supuesto específico contemplado por el artículo 4 de la LECrim., pueden existir otros casos en que el juez penal, al tramitar un proceso por delito contra la Hacienda Pública, deba esperar a que el órgano de lo contencioso-administrativo dicte la correspondiente resolución sobre algún asunto que tenga relevancia para apreciar la existencia del delito. En estos casos no se trata de diferir la cuestión al órgano de lo contencioso, como regula el artículo 4 de la LECrim., sino de que el juez penal espere la resolución del contencioso en el proceso ya iniciado. Con respecto al tipo delictivo previsto en el artículo 321 del Código Penal, el Tribunal Constitucional ha prestado especial atención a la situación que se produce cuando «en el momento de dictar la sentencia penal, se encontraba pendiente un proceso administrativo de cuyo resultado dependía la integración de la conducta prevista en el artículo 321 del Código Penal, toda vez que a través de él, y por el órgano jurisdiccional competente para dicho pronunciamiento, se había de determinar si el recurrente tenía derecho o no a que se le expidiera el correspondiente título oficial» (STC 30/1996, de 26 de febrero, FJ 6 –NCJ059880–). «Por ello que, encontrándonos ante "una cuestión prejudicial devolutiva con respecto a la cual se había incoado ya el pertinente proceso contencioso-administrativo, es claro que, de conformidad con lo dispuesto en dicha norma procesal, el tribunal no podía extender a este elemento del tipo su competencia (cual si de una mera cuestión incidental no devolutiva del artículo 3 LECrim. se tratara)". En este sentido tenía que haberse suspendido el procedimiento hasta que recayera Sentencia firme en el proceso administrativo» (STC 255/2000, de 30 de octubre, FJ 2 –NCJ051754–). Las consideraciones efectuadas respecto del artículo 321 del Código Penal son fácilmente trasladables al artículo 305 regulador del delito contra la Hacienda Pública. La cuestión puede plantearse cuando unos mismos hechos tengan relevancia en varios ejercicios y solo respecto de alguno se haya incoado el proceso penal; en tal hipótesis, si el particular impugna en vía contenciosa la regularización practicada respecto de periodos que no dan lugar al proceso penal, podrá ocurrir que el juez penal deba esperar a conocer la resolución que se dicte en vía contenciosa.

Con independencia de los supuestos anteriores, parece aconsejable que se suspenda el proceso penal cuando el juez o tribunal deba aplicar una norma cuya constitucionalidad esté planteada ante el Tribunal Constitucional, o sobre cuya interpretación haya pronunciamientos jurisdiccionales contradictorios pendientes de resolución ante el Tribunal Supremo. Razones elementales inducen a pensar que el juez penal no aplique una norma tributaria que puede ser declarada inconstitucional, o adopte una interpretación de la misma que sea desvirtuada posteriormente por el Tribunal Supremo.

VI. EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN PENAL SOBRE LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO

Especial relevancia adquiere en la ordenación de la liquidación vinculada a delito la regulación de los efectos de la resolución judicial que ponga fin al proceso penal sobre la liquidación

tributaria y la consiguiente necesidad de ajustar, en su caso, la liquidación previamente dictada a la resolución por la que concluya el proceso penal. Del análisis del texto de la ley se deduce que el citado ajuste cumple dos funciones. Por una parte, y como se desprende del artículo 254.1, ya analizado, el mencionado ajuste viene a compensar la inimpugnabilidad en vía administrativa de la liquidación. Por otra, la exposición de motivos de la Ley 34/2015 contempla el ajuste final de la liquidación tributaria como uno de los aspectos en que se manifiesta la preferencia del orden penal.

El ajuste de la liquidación tributaria a lo que se determine finalmente en el proceso penal aparece regulado en el artículo 257. Distingue la ley a este respecto cuatro situaciones distintas. En puridad, solo existe ajuste cuando el proceso penal concluye con sentencia condenatoria que fija una cuota defraudada distinta de la determinada en la previa liquidación administrativa. Nada hay que ajustar, sin embargo, cuando la sentencia condenatoria fija una cuota defraudada idéntica a la determinada en la liquidación. A su vez, cuando en el proceso penal no se aprecie la existencia de delito el ajuste consistirá en la anulación de la liquidación vinculada a delito; la liquidación que pueda dictarse cuando tenga lugar la retroacción de actuaciones tras la finalización del proceso penal ya no será una liquidación vinculada a delito, pero estará parcialmente vinculada a la resolución penal. Analizaremos a continuación los diferentes supuestos contemplados por el artículo 257.2.

A) En el proceso penal se dicta sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determina una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa. Regulado en el artículo 257.2 a), primer párrafo. En este caso, según la ley, «no será necesario modificar la liquidación realizada». La expresión legal puede parecer equívoca. Cabe sostener que no solo no es necesario modificar la liquidación, sino que en puridad no es factible modificarla. Si ambas cantidades, la fijada en la sentencia y la determinada en la previa liquidación coinciden, no tiene sentido que la Administración modifique la liquidación previa. El artículo 999.2 de la LECrim., según la versión del anteproyecto, declaraba que en este supuesto la liquidación previa «quedará confirmada»; aunque la confirmación de la liquidación a que se refería el anteproyecto no coincide con la confirmación de los actos tributarios por sentencia judicial firme prevista en el artículo 213.3 de la ley, no debe haber obstáculo para aplicar el mandato del precepto últimamente citado, y en consecuencia entender que la liquidación vinculada a delito confirmada por la sentencia condenatoria no será revisable en ningún caso por la Administración.

La regulación del primer apartado del artículo 257.2 a) deja sin resolver una cuestión. La Ley 34/2015 ha introducido un nuevo párrafo c) en el apartado 4 del artículo 101 de la LGT, en el que se dispone que «en todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley». Pero una vez que concluye el proceso penal, si la cantidad determinada como cuota defraudada en la sentencia condenatoria coincide con la fijada en la liquidación tributaria, y en consecuencia esta última queda confirmada según preveía el anteproyecto, carece de sentido que la liquidación continúe revistiendo el carácter de provisional. Si la Administración ha dictado una liquidación con el carácter de vinculada al delito, dicha liquidación, girada inicialmente con la naturaleza de provisional, debería convertirse en definitiva tras la sentencia judicial; en consecuencia, debería ser aquí aplicable el artículo 101.3 b) de la LGT

y proceder a incorporar una norma que otorgara el carácter de definitiva a la citada liquidación. En la práctica, sin embargo, la cuestión revestirá escasa importancia; una vez que haya recaído sentencia condenatoria en el proceso penal la Administración tributaria no podrá modificar la liquidación dictada originariamente con el carácter de vinculada a delito; aunque esta liquidación continúe siendo provisional, su eficacia vinculante respecto de la Administración tributaria será similar a la que se atribuye a la liquidación definitiva.

B) El proceso penal concluye mediante sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, pero la cuantía defraudada que se determina en el proceso penal difiere, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa. La situación aparece prevista y regulada en los párrafos 2 a 5 del artículo 257.2 a). Aunque los apartados citados no lo dicen así expresamente, debe entenderse que lo en ellos establecido solo es aplicable cuando se ha dictado sentencia condenatoria; por el contrario, cuando el proceso penal concluya mediante sentencia absolutoria, y en la misma se fije una cuota defraudada distinta de la previamente determinada en la liquidación vinculada a delito, será de aplicación lo dispuesto por el apartado c) del artículo 257.2; en apoyo de esta interpretación pueden aducirse, sobre todo, consideraciones de índole sistemática, según las cuales la letra a) en sus diferentes apartados presupone la existencia de sentencia condenatoria, en tanto que los apartados b) y c) resultan aplicables cuando no hay sentencia condenatoria.

La situación contemplada por los párrafos 2 a 5 del artículo 257.2 a), sentencia condenatoria que fija una cuota defraudada distinta de la determinada previamente en la liquidación vinculada a delito, presenta una gran semejanza con la que se produce cuando se declara en vía administrativa o jurisdiccional la anulación parcial por motivos sustantivos de la liquidación impugnada. En estos casos caben dos posibles vías para proceder a la ejecución de la resolución anulatoria. En primer lugar, es posible anular la liquidación original y en su lugar dictar una nueva conforme a los fundamentos del fallo; en estos casos el acto originario es anulado para ser reemplazado por otro; la liquidación originaria es suprimida para que su lugar lo ocupe una nueva. Esta es la solución adoptada por el ordenamiento español; es cierto que el artículo 239.3 de la LGT contempla de manera expresa la posibilidad de que la resolución estimatoria anule el acto impugnado no solo de manera total sino también parcialmente; la anulación parcial supondría que el acto impugnado seguiría siendo válido en la parte no afectada por la anulación; por lo tanto, la nueva liquidación que se dicte en ejecución del fallo afectaría solo a lo anulado y dejaría intacto el acto impugnado en la parte que no haya sido anulado; pero el artículo 26.5 de la citada ley claramente presupone que la liquidación impugnada ha sido íntegramente anulada y en su lugar se ha dictado una nueva liquidación. Pero es posible también, en segundo lugar, que la ejecución de la resolución anulatoria se limite a modificar el contenido del acto impugnado pero manteniendo su forma y vigencia; el acuerdo de modificación no contiene, por lo tanto, una nueva regulación íntegra de lo tomado en consideración por el acto impugnado, sino que regula únicamente la parte en que modifica el contenido originario; para la parte no afectada por la resolución anulatoria, el nuevo acto se limita a reproducir el contenido del acto originario. Conviene matizar, sin embargo, que las diferencias entre ambas técnicas no son a veces tan radicales como a primera vista pudiera parecer; en ocasiones se declara que se dicta una nueva liquidación en sustitución de la anterior, pero se está pensando en una mera modificación de su contenido; esta conclusión queda reforza-

da cuando la nueva liquidación, además de incorporar lo que resulte del fallo anulatorio parcial, se limita a reproducir en lo demás el contenido de la primera liquidación.

Las semejanzas estructurales de ambas técnicas se ponen de manifiesto si se analizan los aspectos en que la opción por una u otra podría producir diversos efectos. Respecto de la recaudación, parece claro que la nueva liquidación que se dicte en ejecución de la anulada no constituye el único fundamento jurídico de la actividad recaudatoria; puede sostenerse, por el contrario, que la liquidación originaria anulada, en la parte no afectada por la causa de anulación, continúa prestando cobertura a la actividad recaudatoria realizada hasta ese momento. Por lo que concierne al alcance de la posible impugnación, debe concluirse que el recurso o reclamación que se interponga contra la nueva liquidación solo puede extenderse a la parte en que la misma, ejecutando la resolución anulatoria, modifique el contenido de la liquidación originaria, pero no podrá extenderse a la parte no afectada por la causa de anulación y que ha sido simplemente reproducida en la nueva liquidación.

Para el supuesto ahora analizado, sentencia condenatoria que fija una cuantía defraudada distinta de la determinada en vía administrativa, el apartado dos dispone que «la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta ley deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada». El sentido del inciso transcrito no ofrece dudas; se mantiene formalmente la liquidación administrativa pero se modifica su contenido para fijar como cuota defraudada la que se haya determinado en la sentencia penal. La ley se aparta en este punto de la solución habitualmente adoptada para ejecutar las resoluciones anulatorias y se decanta por la segunda de las técnicas mencionadas; ello explica que se utilice en este punto un concepto, modificación de la liquidación, ajeno a la terminología empleada por la misma ley al regular la revisión de los actos tributarios y la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Se explica así que los redactores de la ley hayan creído conveniente aclarar el concepto de modificación de la liquidación, disponiendo que en este caso «subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia». La citada fórmula parece extraída del inciso segundo del apartado tres del artículo 66 del Reglamento de revisión en vía administrativa de 13 de mayo de 2005; conviene subrayar, sin embargo, que el precepto reglamentario no emplea el término «modificación» y utiliza la fórmula citada para los supuestos en que la resolución deje inalterada la cuota tributaria, que constituye por lo tanto un supuesto distinto del contemplado por el párrafo segundo del artículo 257.2 a) de la ley. Al recurrir a la figura de la modificación, la ley diferencia la consecuencia establecida en este supuesto de la ordenada en los apartados b) y c) del mismo artículo 257.2, que implican la anulación total de la liquidación.

Como se ha indicado, la modificación de la liquidación implica la subsistencia formal del primitivo acto de liquidación y la mera alteración de su contenido; de esta manera se presta cobertura legal a las actuaciones de recaudación del acto originario de liquidación que se hayan realizado durante la tramitación del proceso penal; así lo recuerda de manera expresa el párrafo tercero del artículo 257.2 a) al disponer que la citada modificación «no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal». La

finalidad del precepto transcrito parece ser la de evitar que pueda prosperar la opinión que identifica en el nuevo acto el único fundamento jurídico para proceder a la recaudación.

Puede entenderse que existe una cierta contradicción entre la solución adoptada por el párrafo dos del artículo 257.2 a), ahora estudiado, y el pasaje de la exposición de motivos de la Ley 34/2015 en el que se afirma que «la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación». Según la exposición de motivos, bastaría que la Administración al rectificar la liquidación inicial respetara los hechos declarados probados en el proceso penal; en este caso, hubiera sido suficiente introducir una cláusula como la establecida en el artículo 257.2 c), que obliga a la Administración a tener en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, según exponremos posteriormente. Pero el párrafo 2 del artículo 257.2 a), al establecer la vinculación a la cuantía defraudada que se hubiera determinado en el proceso penal, va más allá de la mera vinculación a los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, sin duda para impedir que el ajuste que practique la Administración pueda ser impugnado en vía administrativa y contenciosa.

La ley define con precisión el contenido del acuerdo de modificación de la liquidación vinculada a delito. La Administración tributaria debe limitarse a rectificar la cuota determinada inicialmente en la liquidación y fijar en su lugar la establecida en la sentencia condenatoria como cuota defraudada. Se trata, por lo tanto, de una vinculación de grado máximo, que va más allá de la simple vinculación a los hechos considerados probados en la vía penal, tal y como dispone el apartado c) posterior, y que no deja margen alguno a la Administración ni para tomar en consideración otros hechos ni para introducir calificaciones o valoraciones jurídicas distintas de las aplicadas por el juez penal. En consecuencia, no será aquí aplicable lo dispuesto por el primer inciso del artículo 197.8 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección de 27 de julio de 2007, relativo a la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales; de una parte, porque la situación en que se encuentra la Administración tributaria al dictar el acuerdo de modificación previsto por el artículo 257.2 a) de la LGT no puede subsumirse en la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales a que alude el precepto reglamentario, que solo se refiere a resoluciones judiciales del orden contencioso-administrativo; de otra, porque para llevar a cabo la citada modificación de la liquidación vinculada a delito la Administración no necesita hacer uso de las amplias facultades que le concede el citado precepto reglamentario, entre las que destacan las previstas en el artículo 142 de la ley y la realización de actuaciones de obtención de información.

La terminología empleada por la ley siembra dudas sobre la naturaleza de las actuaciones que lleva a cabo la Administración tributaria en aplicación de este precepto; en concreto, no está claro cuál sea la naturaleza del acuerdo de modificación o rectificación de la liquidación vinculada a delito practicada por la Administración. De la regulación contenida en los párrafos 2 a 5 del artículo 257.2 a) parece desprenderse que el acto por el que se produce el ajuste a lo declarado en la sentencia no es un auténtico acto de liquidación. Como ya se ha indicado, el apartado dos

dispone que «subsistirá el acto inicial, que será rectificado»; a su vez, el apartado cuatro lo califica como «acuerdo de modificación». En una primera aproximación podría entenderse que la rectificación o modificación de una liquidación debería practicarse mediante otra liquidación. Es significativo, sin embargo, que la ley evite emplear el término liquidación para describir lo que denomina acuerdo de modificación. Además, el llamado acuerdo de modificación ha sido dotado de un régimen jurídico muy distinto del propio del acto de liquidación; así, el párrafo cuatro dispone que el acuerdo de modificación se trasladará no solo al obligado al pago, sino también y en primer lugar al tribunal competente para la ejecución; la regulación de la LGT en este punto es completada por el artículo 999 de la LECrim., según el cual la disconformidad del obligado al pago con la modificación llevada a cabo por la Administración se pondrá de manifiesto al tribunal competente para la ejecución que, previa audiencia de la Administración y del Ministerio Fiscal, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma y en este último caso indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación. Por lo tanto, ni la tramitación establecida para su formalización, ni la vía adoptada para su impugnación son los propios del acto de liquidación.

Por su parte, el tenor literal del citado artículo 999 de la LECrim. podría inducir a pensar que el acuerdo por el que la Administración modifica el contenido de la liquidación vinculada a delito es un acto de ejecución de la sentencia penal; el mencionado precepto encuadra el citado acuerdo de modificación «en la ejecución de sentencias por delito contra la Hacienda Pública», ordena que se dé audiencia a la «Administración ejecutante» y califica el trámite que se plantea ante el tribunal competente para la ejecución como «incidente». Es discutible, sin embargo, que el acuerdo de la Administración tributaria por el que se modifica el contenido de la liquidación vinculada a delito constituya en puridad un acto de ejecución de la sentencia penal. Basta comparar la regulación contenida en los ya citados artículos 257.2 a) de la LGT y 999 de la LECrim., con la establecida en los artículos 305.7 del Código Penal y la disposición adicional décima de la LGT, sobre la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil fijadas en la sentencia penal, para apreciar las profundas diferencias entre ambas regulaciones.

En todo caso, lo relevante no es la denominación o la calificación del citado acuerdo de modificación, su *nomen iuris*, sino su régimen jurídico, y en particular el cauce del que dispone el particular para oponerse al citado acuerdo; en este punto, la regulación establecida por el citado artículo 999 de la LECrim. no deja lugar a dudas; la disconformidad del obligado al pago frente al acuerdo de modificación se sustanciará ante el tribunal competente para la ejecución de la sentencia penal; se excluye de esta manera que el acuerdo de modificación pueda ser impugnado en la vía económico-administrativa y en la contenciosa. Por lo tanto, aunque el acuerdo de modificación de la liquidación vinculada a delito no sea, en rigor, un acto de ejecución de la sentencia penal, sin embargo a efectos de su impugnación se le trata como si lo fuera.

Respecto de la liquidación vinculada al delito y el posterior acuerdo de modificación previsto en este supuesto son también aplicables, *mutatis mutandis*, las consideraciones efectuadas en el epígrafe anterior sobre la naturaleza provisional de la liquidación y los efectos que sobre esa naturaleza produce la sentencia judicial.

El último párrafo del artículo 257.2 a) completa la regulación establecida para este supuesto disponiendo que «Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías». La referencia del inciso final al reembolso del coste de las garantías revela que la ley contempla también que la ejecución de la liquidación vinculada a delito ha sido suspendida. Sucede sin embargo que, a diferencia del primer párrafo del apartado a) y del apartado c), el precepto transcrito no incorpora norma alguna sobre la liquidación de los intereses de demora. Esta ausencia podría interpretarse como justificación de la improcedencia de los intereses de demora en este supuesto. No parece sin embargo que tal interpretación sea la más adecuada, sobre todo por las diferencias de trato que produciría respecto de las situaciones contempladas por el primer párrafo del apartado a) y el apartado c). Parece por ello más coherente entender que la ley ha incurrido en este punto en una laguna legal que deberá ser integrada mediante la aplicación analógica del apartado c) y del primer párrafo del apartado a), así como del artículo 26.5. Así parece entenderlo el artículo 197 sexies.2 b) del reglamento cuando ordena ajustar en este caso los intereses de demora; cuestión distinta es que la norma concreta que establece el precepto reglamentario, al incluir el periodo que transcurre desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela, no sea susceptible de crítica, como expondremos en un epígrafe posterior.

C) En el proceso penal no se aprecia finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria. Regulado en el artículo 257.2 b). Este supuesto es una muestra de la importancia que reviste la cuestión prejudicial en el delito contra la Hacienda Pública. Dispone la ley que en este caso «la liquidación administrativa será anulada». Como ya se ha indicado en un epígrafe precedente, al analizar la posición jurídica y efectos de la liquidación vinculada a delito en el proceso penal, la sentencia penal, en aplicación de la normativa tributaria, puede declarar la inexistencia de la obligación tributaria, pero no tiene por qué contener pronunciamiento alguno expreso sobre la liquidación previa; se sobreentiende por lo tanto que la anulación deberá ser dictada por la Administración tributaria; se tratará sin embargo de una anulación que puede considerarse como meramente formal porque, en rigor, la nulidad de la liquidación vendrá determinada por la resolución judicial que no haya apreciado delito por la causa mencionada. La declaración de la inexistencia de la obligación tributaria, efectuada en la resolución judicial, y la posterior anulación de la liquidación vinculada al delito, conllevan que sean aplicables las normas generales sobre devoluciones de ingresos y reembolso del coste de las garantías.

La causa por la que no se aprecia delito, en este caso la inexistencia de la obligación tributaria, conlleva no solo que la liquidación vinculada a delito sea anulada, sino también que la Administración tributaria no pueda practicar otra liquidación posterior sobre la misma obligación.

D) El supuesto más complejo es, sin duda, el contemplado por el artículo 257.2 c): el proceso penal concluye mediante resolución firme en la que no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. En este caso, y según el citado artículo, «procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta

de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo». Según los párrafos 5 y 6 del citado apartado, el procedimiento concluirá con una nueva liquidación que se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria, sin perjuicio de algunas matizaciones que se expondrán posteriormente. La nueva liquidación ya no será una vinculada a delito sino una liquidación ordinaria, aunque su contenido esté parcialmente condicionado por la resolución penal; de la regulación comentada se desprende, asimismo, que la nueva liquidación cumplirá los requisitos establecidos en el artículo 101.3 a) y, por lo tanto, tendrá la consideración de definitiva.

La solución adoptada en este caso difiere sustancialmente de la establecida en los apartados anteriores. En el supuesto contemplado por los párrafos 2 y siguientes del apartado a), subsiste la inicial liquidación vinculada a delito pero su contenido es modificado para ajustarlo a la cuantía fijada en la sentencia penal condenatoria como cuota defraudada; por el contrario, en el caso regulado por el apartado c) se anula la liquidación vinculada a delito y, tras la retroacción de actuaciones, se dicta una nueva liquidación ordinaria, que únicamente estará vinculada a los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, pero que puede determinar una deuda tributaria distinta de la fijada en la sentencia penal. A su vez, en el supuesto tomado en consideración por el apartado b) se anula la liquidación vinculada a delito y, aunque la norma no lo diga así expresamente, de la misma se desprende que la Administración tributaria no puede practicar una nueva liquidación sobre la misma obligación; sin embargo, en la hipótesis del apartado c) la anulación de la liquidación vinculada a delito no impide que la Administración tributaria pueda practicar una nueva liquidación, esta vez con el carácter de ordinaria. La regla incorporada por el apartado c) es idéntica a la establecida por el artículo 253.2 para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, con la salvedad de que el precepto últimamente citado no contempla la vinculación de la nueva liquidación a los hechos que se hayan considerado probados en el proceso penal.

La situación contemplada por el artículo 257.2 c) guarda una profunda semejanza con la que se produce cuando una resolución administrativa o judicial anula totalmente una liquidación por motivos sustantivos o materiales; en tal caso, y en principio, la resolución anulatoria no impide que la Administración tributaria pueda dictar un nuevo acto de liquidación, pero para ello deberá iniciar y tramitar un nuevo procedimiento de comprobación.

Los redactores de la ley, sin embargo, han optado en este caso por acudir a la figura de la retroacción de actuaciones para que la Administración tributaria dicte una nueva liquidación respetuosa con lo declarado en el proceso penal. La solución adoptada por la ley en este punto viene condicionada en buena medida porque, como ya se ha expuesto en un epígrafe precedente, la notificación de la liquidación vinculada a delito conlleva la finalización de las actuaciones de comprobación; ello impide que tras la finalización del proceso penal se pueda decretar la continuación del procedimiento inspector, como ocurría con la normativa anterior. Si la finalidad del artículo 257 es la de establecer los procedimientos para «ajustar» la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 a lo que se determine en el proceso penal, podría pensarse si no hubiera

sido más adecuado acudir a la normativa reguladora de la ejecución de sentencias o resoluciones para dictar la nueva liquidación; pero ello hubiera planteado, además de algunas dificultades de carácter práctico, la teórica de que, en rigor, la nueva liquidación no puede considerarse dictada en ejecución de la resolución que se haya adoptado en el proceso penal.

Pero el recurso a la figura de la retroacción de actuaciones plantea algunas cuestiones. Ante todo, la LGT contempla la retroacción de actuaciones como una consecuencia o efecto de la apreciación de defectos formales. Con diferencias de matiz, la idea central aparece plasmada en los artículos 239.3, apartado segundo, «cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal», y 150.7: «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras...» La misma conclusión se extrae del artículo 66.4 del Reglamento de revisión en vía administrativa, de 13 de mayo de 2005: «... cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones...».

Es claro, sin embargo, que en el supuesto contemplado por el artículo 257.2 c) de la LGT no se ha producido un defecto formal. La aplicación del artículo 257.2 c) viene motivada porque, en un momento anterior, la Administración tributaria ha considerado que se había cometido un delito contra la Hacienda Pública, y esta apreciación inicial ha sido posteriormente rechazada en la vía judicial penal. Al actuar así, la Administración tributaria no ha incurrido en un defecto formal, sino en un error sustantivo o material. La conclusión anterior no se ve afectada porque la errónea apreciación de la existencia del delito haya condicionado la posterior tramitación del procedimiento. La existencia de una propuesta de liquidación y posterior liquidación vinculada a delito no es, en sí misma, un defecto formal, sino expresión de un error material o sustantivo.

La conexión entre la retroacción de actuaciones y la apreciación de un defecto formal determina que las actuaciones se retrotraigan al momento en que se produjo el defecto formal; así lo dispone expresamente el ya citado apartado 2 del artículo 239.3 de la LGT. Ante la ausencia de un defecto formal en el supuesto allí contemplado, el artículo 257.2 c) ordena que las actuaciones inspectoras se retrotraigan «al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta ley». La decisión adoptada por la ley se justifica porque la propuesta de liquidación vinculada a delito habrá sido el primer acto del procedimiento de inspección en que se pone de manifiesto la apreciación por la Administración tributaria de la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, lo que habrá determinado la posterior tramitación del procedimiento. Por las razones que se han indicado es evidente, sin embargo, que la citada propuesta de liquidación no constituye el momento en que se ha producido el defecto formal.

Pertenece a la esencia de la retroacción de actuaciones que se proceda a la anulación del acto cuestionado. Así se desprende con toda claridad del apartado 2 del artículo 239.3 de la LGT y del artículo 66.4 del Reglamento de revisión. En rigor, puede afirmarse que la anulación del

acto constituye el presupuesto lógico de la retroacción de actuaciones. La reapertura del procedimiento que conlleva la retroacción de actuaciones únicamente tiene sentido si se ha anulado el acto impugnado para que en su lugar se dicte otro distinto.

Es significativo, por lo tanto, que el artículo 257.2 c) guarde silencio sobre la anulación de la liquidación; el silencio de la ley resulta especialmente llamativo porque el apartado b) del mismo artículo 257.2, para el supuesto de que en el proceso penal no se aprecie finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, ha dispuesto de forma expresa que «la liquidación administrativa será anulada». La interpretación conjunta y sistemática de ambos preceptos suscita algunas cuestiones. En una primera aproximación podría entenderse, sobre la base de una interpretación *a contrario sensu*, que en el supuesto contemplado por el artículo 257.2 c) no procede la anulación de la liquidación vinculada a delito. Pero un examen más detenido debe conducir a la solución opuesta. Los apartados b) y c) del artículo 257.2 regulan situaciones sustancialmente idénticas; en ambos casos el proceso penal concluye sin apreciar la existencia de delito. Las diferencias afectan únicamente a la causa por la que no se aprecia la existencia de delito. La aplicación coherente del principio de igualdad obliga a determinar en qué medida los elementos comunes y las diferencias en ambos supuestos pueden condicionar su régimen jurídico. Las diferencias apuntadas pueden justificar algunos aspectos de la tramitación ulterior; parece claro que si en el proceso penal se ha declarado la inexistencia de la obligación tributaria, la Administración no podrá dictar una liquidación posterior; si por el contrario en el proceso penal se reconoce, implícita o explícitamente, la existencia de la obligación tributaria, aunque no se aprecie delito por otra causa, nada impide que la Administración pueda dictar una liquidación posterior sobre esa obligación tributaria. Pero estas diferencias carecen de la suficiente entidad como para justificar que se otorgue un diferente trato a la liquidación originariamente dictada; si el proceso penal concluye no apreciando delito, cualquiera que sea la causa, es obvio que no puede existir la liquidación vinculada a delito y por lo tanto la dictada originariamente con tal carácter debe ser necesariamente anulada; como este pronunciamiento no le corresponde efectuarlo al juez penal, según hemos expuesto en un epígrafe anterior, será la Administración tributaria la que deba proceder a la citada anulación como paso previo a la retroacción de actuaciones. Cuestión distinta será, como ya se ha indicado, la tramitación posterior a dicha anulación.

Esta interpretación queda confirmada porque el apartado cuarto del artículo 257.2 c), al regular el cómputo de los intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento, se refiere de forma expresa a «la liquidación anulada». La contradicción en el seno del apartado c) puede explicarse por las vicisitudes de la elaboración y tramitación de la ley. El anteproyecto contenía una regulación del artículo 257.2 c) idéntica a la actual, excepto en su apartado cuarto relativo al cómputo de los intereses de demora que difería de la actual y no contenía referencia alguna a la liquidación anulada. Durante la tramitación posterior se modificó el citado apartado cuarto adaptándolo a la regla establecida en el artículo 26.5 de la LGT sobre el cómputo de los intereses de demora, lo que provocó la incorporación de la referencia a la «liquidación anulada».

Una vez constatado que la resolución judicial provoca la anulación de la liquidación vinculada a delito, procede analizar a continuación cuáles son los efectos que a su vez origina dicha

anulación; en concreto, se trata de determinar si la anulación de la liquidación determina por sí misma la devolución de los ingresos efectuados y el reembolso del coste de las garantías o si la devolución y el reembolso solo tendrán lugar cuando se dicte la nueva liquidación consecuencia de la retroacción de actuaciones. La cuestión se plantea porque el artículo 257.2 c) tampoco regula expresamente este punto.

El artículo 257.2 b), para el caso de que en el proceso penal no se aprecie la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, no solo ordena que la liquidación administrativa será anulada, según se ha examinado, sino que dispone además que serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Por el contrario, el artículo 257.2 c) omite toda referencia a las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. El silencio de la ley en este punto podría ser interpretado como expresión de la intención del legislador de que las devoluciones de ingresos y reembolso del coste de las garantías solo se produzcan cuando se dicte la nueva liquidación que sea consecuencia de la retroacción de actuaciones.

No es esta, sin embargo, la tesis que debe prevalecer. Una vez establecido que la resolución judicial que no aprecia delito determina la nulidad de la liquidación originaria, esta declaración de nulidad debe producir todos los efectos que le son propios, y entre ellos la devolución de los ingresos efectuados y el reembolso del coste de las garantías. La anulación de la liquidación vinculada a delito convierte en indebidos a los ingresos que se hayan efectuado en su ejecución. La devolución de tales ingresos no es sino una consecuencia o efecto de la anulación del acto que le prestaba cobertura. El repetidamente citado artículo 257.2 b) expresa con toda claridad la relación existente entre la anulación de la liquidación y las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías. Esta interpretación queda corroborada por el ya citado artículo 66.4 del Reglamento de revisión que, para el supuesto de que se ordene la retroacción de actuaciones, dispone no solo que se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa del anulado, sino que también, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas; la devolución de las cantidades ingresadas no es, en última instancia, sino el efecto de la retroacción de actuaciones.

El sentido del citado artículo 66.4 del Reglamento de revisión resalta todavía más si se le compara con el último párrafo del artículo 66.3 del mismo reglamento; se dispone en este último precepto que cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de la LGT, precepto este último que a su vez se remite a los casos en que proceda la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la ley; en este caso la compensación y eventual devolución de lo ingresado se producirá cuando se dicte la nueva liquidación; pero esta norma solo es aplicable, según establece el párrafo primero del artículo 66.3, cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado; en tal caso, la nueva liquidación no se dicta como consecuencia de la retroacción de actuaciones, sino en ejecución de la resolución administrativa o judicial anulatoria, lo que justifica que se le aplique la norma del artículo 26.5 de la ley. De lo expuesto se deduce que el artículo 66 del Reglamento de revisión diferencia claramente los supuestos de anulación

por motivos sustanciales que darán lugar a que la nueva liquidación se dicte en ejecución de la resolución o sentencia anulatoria, en su apartado 3, y la retroacción de actuaciones en la cual la nueva liquidación no se dicta en ejecución de la resolución o sentencia anulatoria, en el apartado 4; en el primero ordena que la compensación se produzca cuando se dicte la nueva liquidación, en tanto que en el segundo la devolución de lo indebidamente ingresado es consecuencia directa de la anulación de la liquidación originaria.

En consecuencia, y aunque el artículo 257.2 c), excepto el ya citado párrafo cuarto, guarde silencio sobre este punto, debe entenderse que también en este supuesto se producirá la anulación de la liquidación vinculada a delito, lo que en pura lógica determinará la devolución de los ingresos efectuados y el reembolso del coste de las garantías.

El recurso a la figura de la retroacción de actuaciones plantea asimismo dudas sobre el alcance de las actuaciones que puede practicar la Administración tributaria. La propia esencia de la retroacción de actuaciones, así como la circunstancia de que se tome en consideración el momento en que se ha producido el defecto formal, explican que la Inspección pueda practicar nuevas actuaciones complementarias de las que llevó a cabo en su momento. La jurisprudencia ha distinguido los supuestos en que la estimación del recurso se produce por razones de fondo, en cuyo caso la inspección de los tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, y aquellos otros en que la anulación se dicta por razones de forma generadoras de indefensión en los que deben practicarse nuevas actuaciones. La posibilidad de practicar nuevas actuaciones se erige así en elemento diferencial entre la mera ejecución de resoluciones o sentencias anulatorias y la retroacción de actuaciones.

Pero esta idea se compadece mal con el mandato de retrotraer las actuaciones al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de la ley. De la lectura de los dos primeros apartados del artículo 257.2 c) se deduce que la Administración tributaria deberá limitarse, en estos casos, a anular y dejar sin efecto la propuesta de liquidación que se dictó en su momento y formalizar en su lugar el acta que corresponda; para formalizar el acta, la Administración tributaria deberá tener en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, pero no podrá realizar ulteriores actuaciones de comprobación. Esta conclusión se ve reforzada por varias razones: a) en primer lugar porque, como ya se ha expuesto en un epígrafe precedente, en el momento de dictar la citada propuesta de liquidación ya habían concluido las actuaciones de comprobación propiamente dichas; la solución que se adopte ahora debe ser, por lo tanto, coherente con la que se adoptó al examinar el lugar de la liquidación vinculada a delito en el seno del procedimiento de comprobación; la solución sería naturalmente distinta si, como ocurría en la legislación anterior, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal se hubiera producido durante la tramitación del procedimiento de inspección y antes de su finalización mediante el acta y la liquidación; b) en segundo lugar porque, como ya se ha indicado, el defecto en que ha incurrido la liquidación vinculada a delito no es de carácter formal o procedimental, sino sustantivo o material; para corregir el citado defecto no se requiere, por lo tanto, realizar nuevas actuaciones de comprobación, sino dictar un nuevo acto de liquidación cuyo contenido se ajuste a lo fijado en la resolución judicial.

Sin embargo, la ley deja abierta la posibilidad de que en algún caso puedan practicarse nuevas actuaciones. El inciso final del apartado primero del artículo 257.2 c) dispone que el acta «se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo»; a su vez, el apartado segundo del citado precepto ordena que «la terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la subsección 3.ª de la sección 2.ª del capítulo IV del título III de esta ley». Dentro de tal bloque normativo se encuentran los artículos 156.3 b) y 157.4 que, para las actas de conformidad y disconformidad respectivamente, prevén que el órgano competente para liquidar, una vez formalizada el acta y antes de dictar el acto de liquidación, ordene la práctica de actuaciones complementarias.

El recurso a la figura de la retroacción de actuaciones conlleva que el apartado tercero del artículo 257.2 c) disponga que «El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta ley o en seis meses, si este último fuera superior». El precepto transcrito reproduce lo dispuesto por el artículo 150.7 de la ley. Al establecer el mismo régimen, los redactores de la ley han desconocido las diferencias que existen entre la retroacción de actuaciones prevista en el artículo 150.7 y la contemplada en el 257.2 c). En el supuesto regulado en el artículo 150.7, las actuaciones se retrotraen al momento en que se ha producido el defecto formal, lo que en la generalidad de los casos habrá tenido lugar con anterioridad a la formalización del acta; ello explica que se establezca el plazo mínimo de seis meses para finalizar el procedimiento. Por el contrario, y como ya se ha señalado, en el supuesto regulado por el artículo 257.2 c) la Administración tributaria se limita a reemplazar la propuesta de liquidación por la formalización del acta que corresponda, en la que se tendrán en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, y a practicar y notificar la liquidación que corresponda, sin que deba realizar actuaciones complementarias; puede por ello concluirse que, comparado con el fijado en el artículo 150.7, el plazo mínimo de seis meses establecido en el artículo 257.2 c) es excesivo y no tiene en cuenta las peculiaridades de la retroacción de actuaciones ordenada por el precepto últimamente citado.

La ley ordena que los nuevos actos se dicten «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados». El fundamento de esta vinculación puede ser controvertido. Por una parte, la atribución al juez penal de la facultad de determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, efectuada de manera expresa por el artículo 254.1 de la LGT, no es sino una aplicación al caso concreto de la regla general establecida en el artículo 3 de la LECrim., que atribuye al tribunal penal la competencia para resolver las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales. Pero en tal caso debería ser aplicable el inciso del citado artículo 3 de la LECrim., que precisa que la competencia para resolver la cuestión prejudicial se atribuye al tribunal penal «para solo el efecto de la represión». Ello significa que la Administración tributaria al dictar la nueva liquidación, y los órganos de lo contencioso al resolver los recursos que se interpusieran contra la liquidación, no deben estar vinculados a lo resuelto en el proceso penal. Por otra, el artículo 257.2 c) no regula la relación entre el proceso penal y el procedimiento sancionador tributario, sino únicamente los efectos de la resolución penal sobre el procedimiento de comprobación tributario, por lo que su contenido queda al margen de las exigencias del principio *non bis in idem*. En el ánimo del legislador ha podido pesar,

además de la inercia, la conveniencia de aplicar la conocida doctrina del Tribunal Constitucional según la cual unos mismos hechos no pueden existir y no existir para los órganos del Estado; se pretende en definitiva evitar las contradicciones que pueden existir, al menos en el relato fáctico, entre la resolución que se haya dictado en la vía penal y las que posteriormente se adopten en la vía administrativa y en su caso contenciosa. La cuestión no es fácil de resolver porque el ordenamiento ha establecido principios y reglas sobre la prueba distintos según se trate del procedimiento tributario o del proceso penal.

Sobre el alcance de la vinculación de la nueva liquidación a la resolución del proceso penal, el artículo 257.2 c) establece que las nuevas actuaciones inspectoras se practicarán «teniendo en cuenta» los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados. La interpretación histórica del precepto no permite extraer conclusiones unívocas. La fórmula empleada por la ley se aparta de los precedentes legislativos. El artículo 77.6 de la LGT, en su versión de 1985, ordenaba continuar el expediente «en base a» los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. La versión de 1995 introdujo una ligera modificación, «con base en» los hechos que los tribunales hayan considerado probados. Por su parte, el artículo 180.1 de la LGT, en su versión de 2003, introdujo la fórmula «de acuerdo con» los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. Cabe plantear la duda de si los distintos términos empleados ponen de manifiesto un diferente grado de vinculación a la resolución judicial; podría entenderse que la expresión «teniendo en cuenta» permite que la Administración tributaria pueda fundamentar la nueva liquidación en otros hechos, distintos de los fijados en el proceso penal, siempre y cuando esos nuevos hechos no entren en contradicción con los establecidos en el proceso penal; por el contrario, la expresión «de acuerdo con los hechos» parece sugerir que la Administración tributaria debe limitarse a trasladar a la nueva liquidación los hechos fijados en el proceso penal y, en consecuencia, no puede introducir hechos nuevos; de prosperar esta interpretación, podría concluirse que la fórmula actual es más laxa que la adoptada en 1985; ello podría explicarse porque la versión de 1985 regulaba los efectos de la resolución judicial sobre el procedimiento sancionador tributario, en tanto que el artículo 257.2 c) vigente regula los efectos de la resolución judicial únicamente sobre el procedimiento inspector y el nuevo acto de liquidación quedando al margen los efectos sobre el procedimiento sancionador.

Tampoco la interpretación sistemática de la norma, al ponerla en conexión con otros preceptos de la ley, permite extraer conclusiones claras. Tanto el artículo 250.2 en su párrafo cuarto como el 251.2 en su párrafo dos, referidos ambos a la conexión entre el proceso penal y el procedimiento sancionador, utilizan la fórmula «de acuerdo con los hechos» que los tribunales hubieran considerado probados. Parece por lo tanto que la ley utiliza expresiones distintas según se trate de describir los efectos del proceso penal sobre el procedimiento sancionador o sobre el inspector; esta interpretación corroboraría la idea de que la vinculación a los hechos fijados en el proceso penal es más estricta cuando se trata del procedimiento sancionador que cuando se tramita el procedimiento inspector. Pero esta conclusión queda desvirtuada porque el artículo 251.3, referido esta vez a las actuaciones en general de la Administración tributaria, vuelve a utilizar la expresión «de acuerdo con los hechos». La ley, por lo tanto, utiliza en el artículo 251 la misma expresión para designar los efectos de los hechos fijados en el proceso penal sobre el procedimiento sancionador y sobre el inspector, expresión que, como se ha expuesto, no coinci-

de en su literalidad con la empleada por el artículo 257.2 c). Ante la diversidad de los términos empleados en los artículos 257.2 c), de una parte, y 250.2 y 251.2 y 3, de otra, caben dos posibles interpretaciones. Se puede entender, en primer lugar, que los redactores de la ley han utilizado conscientemente los términos «teniendo en cuenta» y «de acuerdo con» como sinónimos. Pero cabe sostener, en segundo lugar, que el uso de los citados términos no ha sido deliberado; se trataría de un caso más de dispersión terminológica reveladora de la escasa calidad técnica de la ley.

Parece oportuno entender, por lo tanto, que la nueva regulación no ha alterado el grado de vinculación de la nueva liquidación a los hechos considerados probados por la resolución judicial. En consecuencia, continuará siendo aplicable la doctrina jurisprudencial que modula la vinculación en función del sentido del pronunciamiento judicial y que restringe la vinculación de la Administración a los hechos declarados probados en el proceso penal. Por el contrario, cuando el tribunal penal constata simplemente que un hecho no se ha probado, la Administración no queda vinculada y podrá hacer uso de los medios de prueba específicos del procedimiento tributario y, en su caso, acreditar la realidad de tal hecho a efectos tributarios; las diferentes normas y principios sobre la prueba que rigen en ambos procedimientos posibilitan que un hecho no considerado probado en el proceso penal pueda serlo en el procedimiento tributario.

Esta doctrina era plenamente coherente con la regulación anterior. Una vez concluido el proceso penal mediante sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento, la Administración continuaba la tramitación del procedimiento tributario, que había quedado interrumpida al pasar el tanto de culpa al órgano judicial; en el marco de la continuación del procedimiento podían realizarse actividades probatorias tendentes a completar las previamente realizadas en el proceso penal. Pero su aplicación a la normativa actual plantea algunas dudas. Como ya se ha indicado, tras la finalización del proceso penal las actuaciones se retrotraen al momento en que se formuló la propuesta de liquidación vinculada a delito para formalizar en su lugar el acta de inspección, lo que impide que la Administración pueda practicar nuevas actuaciones encaminadas a probar hechos que han sido considerados no probados en la vía penal; los únicos hechos que podrán considerarse probados en vía administrativa y ser declarados no probados en el proceso penal serán los que fueron objeto de prueba en el procedimiento de comprobación antes de dictar la liquidación vinculada a delito y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal; pero en tal caso se tratará de hechos cuya prueba no habrá sido aceptada expresamente en el proceso penal, lo que debería dar lugar a una consideración más detenida.

En todo caso, si el tribunal penal declara inexistente un hecho, la Administración deberá respetar la declaración de que se entiende probado que ese hecho no se ha producido y, por lo tanto, no podrá ser considerado probado en el procedimiento tributario.

La vinculación de la Administración tributaria, al dictar la nueva liquidación, se ciñe a «los hechos» que el órgano judicial hubiese considerado probados. En consecuencia, la Administración no está vinculada a la interpretación de la norma o las calificaciones jurídicas llevadas a cabo por el órgano judicial. La solución puede ser algo más compleja respecto de algunos aspectos de la aplicación de la norma; en concreto, la valoración de un bien o servicio puede ser considerada

como una cuestión de hecho o de derecho según las circunstancias del caso concreto. Ello puede ocasionar que, en algunos supuestos, la nueva liquidación que dicte la Administración tributaria tras la retroacción de actuaciones determine una deuda tributaria superior a la cuota defraudada fijada en la originaria liquidación vinculada a delito y a la establecida en la sentencia penal.

La delimitación de las resoluciones judiciales que vinculan a la Administración tributaria a respetar los hechos que en ellas se consideren probados suscita algunas cuestiones. Con carácter general, el primer párrafo del artículo 257.2 c) menciona las resoluciones firmes que no aprecien delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. Ello permitiría incluir no solo la sentencia absolutoria sino también los autos de sobreseimiento. Pero la jurisprudencia ha sostenido de manera reiterada que el auto de sobreseimiento provisional no contiene declaración de hechos probados y, por lo tanto, no puede producir efecto vinculante sobre el procedimiento tributario; a su vez, los supuestos de inadmisión de la denuncia o querrela reciben un tratamiento específico en el artículo 253.2; por lo tanto, el artículo 257.2 c) se refiere a la sentencia absolutoria y al auto de sobreseimiento libre.

Sucede, sin embargo, que el apartado quinto del citado artículo 257.2 c) establece que la nueva liquidación que se dicte se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el título V de la ley, pero dispone que «no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial». De donde podría desprenderse, *a contrario sensu*, que podrán impugnarse los hechos considerados probados en el auto de sobreseimiento libre. Pero esta conclusión, que introduce una diferencia sustancial según que los hechos hayan sido considerados probados en una sentencia absolutoria o en un auto de sobreseimiento libre, no parece coherente. De una parte, porque constituye un lugar común en la doctrina y la jurisprudencia la equiparación del auto de sobreseimiento libre a la sentencia absolutoria penal, hasta tal punto que en ocasiones se le ha considerado como una sentencia absolutoria anticipada que pone fin de forma definitiva al proceso penal y produce el efecto de cosa juzgada equiparable a la sentencia. De otra, porque quiebra la relación existente entre la vinculación de la liquidación a la resolución judicial y los límites a la impugnabilidad de la liquidación; la inimpugnabilidad de la liquidación en este punto es la consecuencia de la vinculación a los hechos declarados probados en la resolución judicial; la redacción literal del párrafo quinto del artículo 257.2 c) conduciría a que la Administración esté vinculada a los hechos considerados probados en el auto de sobreseimiento libre y, sin embargo, el particular pueda impugnar la liquidación también en este punto.

El sentido de la limitación comentada, al disponer que no puedan impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial, es claro; se trata de respetar la competencia del juez penal y de evitar las posibles contradicciones que de otro modo podrían producirse entre la sentencia penal y la dictada por el juez de lo contencioso. Puede ocurrir, sin embargo, que el particular entienda que la liquidación dictada por la Administración tributaria tras la retroacción de actuaciones no ha tenido en cuenta los hechos considerados probados en la resolución judicial; en este caso será aplicable la regla general y, por lo tanto, la competencia para conocer de la reclamación corresponderá en primer lugar a los tribunales económico-administrativos y posteriormente a los tribunales de lo contencioso.

VII. INTERESES DE DEMORA

La regulación de los intereses de demora ocupa una posición fundamental en el régimen jurídico de la liquidación vinculada a delito. Como ya se ha indicado, la finalidad de la citada liquidación es la de posibilitar que se proceda a la recaudación de la deuda tributaria mientras se tramita el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública; pero esta función se vería notablemente limitada si el particular pudiera obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación y la mencionada suspensión no conllevara el devengo de intereses de demora. La regulación concreta de los intereses de demora presenta, sin embargo, algunos aspectos polémicos.

La ley contempla los intereses de demora en varios pasajes. El artículo 257.2 a) en su párrafo primero prevé que se liquiden intereses de demora, pero no establece normas sobre su cuantificación; el artículo 197 sexies.2 a) del reglamento suple en parte esta carencia y determina que: «Entre esos intereses de demora, se exigirán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querella»; la norma reglamentaria se refiere específicamente a un periodo de tiempo contemplado también por el artículo 257.2 c) y que analizaremos al comentar este precepto. Por su parte, los párrafos segundo y siguientes del citado apartado a) no contemplan la liquidación de los citados intereses, según se ha expuesto en un epígrafe precedente; de nuevo la norma reglamentaria suple la carencia de la ley incorporando en su artículo 197 sexies.2 b) un precepto similar al establecido en el apartado a).

La norma fundamental sobre los intereses de demora aparece en el párrafo cuarto del artículo 257.2 c) en los siguientes términos: «Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación». La norma transcrita es similar a la establecida en el párrafo cuarto del artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querella, y reproduce literalmente el contenido del párrafo 2 del artículo 150.7; a su vez, el artículo 257.2 c) en este punto y el párrafo 2 del artículo 150.7 guardan directa relación con lo establecido en el artículo 26.5 de la ley.

La evidente conexión del párrafo cuarto del artículo 257.2 c) con el párrafo 2 del artículo 150.7 y el artículo 26.5 requeriría analizar con cierto detenimiento el contenido de los dos preceptos últimamente citados. Es claro, sin embargo, que un estudio de estas características rebasaría con creces el marco de este trabajo. No obstante, existe un aspecto que no puede ser aquí soslayado; en concreto, la nueva regulación del párrafo segundo del artículo 150.7, que establece la regla general para los supuestos de anulación por defectos formales con retroacción de actuaciones, entra en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal Supremo elaborada a propósito del alcance del artículo 26.5 y plasmada en las Sentencias de 9 de diciembre de 2013 y 4 de abril de 2017, que incorporan un conjunto de interesantes razonamientos que no pueden ser desconocidos.

La ya mencionada relación del artículo 257.2 c) con los artículos 150.7 y 26.5 obliga a efectuar algunas consideraciones sobre la naturaleza de la situación regulada en el artículo 257.2 c) y su diferencia de las reguladas en los artículos 150.7 y 26.5. Como ya se ha indicado, la retroacción de actuaciones ordenada por el artículo 257.2 c) no se fundamenta en una anulación por defectos formales, como ocurre en el 150.7, sino en una anulación por defectos sustantivos o materiales.

Las diferencias con el artículo 26.5 son también evidentes. Aunque el precepto últimamente citado se refiere a «la práctica de una nueva liquidación» y a «haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial», en realidad lo que se ha producido en estos casos es la anulación parcial del acto impugnado como con mayor precisión establece el artículo 239.3 y que contrapone a la anulación total del acto. La diferencia entre anulación parcial o total del acto es relevante de cara a justificar la liquidación de los intereses de demora. Los supuestos de anulación parcial constituyen, en rigor, un supuesto de modificación del acto. La circunstancia de que la Administración tributaria, tras el pronunciamiento administrativo o judicial, dicte una nueva liquidación fijando el importe de la deuda tributaria debida no altera la naturaleza sustantiva o material; en realidad, la anulación parcial de la liquidación presupone que la parte del acto no afectado por la declaración de nulidad en ningún momento ha perdido su validez; se explica así que el cómputo del plazo por el que se giran los intereses de demora no se vea afectado por la anulación parcial de la primera liquidación; la nueva liquidación se limita a modificar el contenido de la impugnada y parcialmente anulada, pero en lo no afectado por la modificación la originaria continúa vigente.

Por el contrario, en el supuesto del artículo 257.2 c) la liquidación vinculada a delito es anulada en su totalidad. La inexistencia de delito declarada por el órgano judicial impide la subsistencia de la liquidación vinculada a delito. La anulación total de la liquidación vinculada a delito afectará necesariamente al cómputo del plazo por el que se liquidan los intereses de demora, todo ello por aplicación de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en las citadas Sentencias de 9 de diciembre de 2013 y 4 de abril de 2017.

El párrafo cuarto del artículo 257.2 c) establece un plazo muy amplio del cómputo del interés de demora que abarca desde la fecha que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada, es decir, la liquidación vinculada a delito, hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación. En la generalidad de los casos, el plazo comprenderá desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación hasta que se dicte la nueva liquidación que sea consecuencia de la retroacción de actuaciones.

La principal objeción que puede formularse contra esta forma de computar el plazo se funda en que comprende el lapso de tiempo que transcurre desde que se dicta la liquidación vinculada a delito hasta que se dicta la nueva liquidación resultado de la retroacción de actuaciones. Existen sólidas razones para argumentar que el citado lapso de tiempo, que estará integrado en su mayor parte por el transcurso del proceso penal, no debería computarse para el cálculo de los intereses de demora en los casos en que, como el contemplado por el artículo 257.2 c), el proceso penal concluye con una resolución que no aprecia la existencia del delito. El transcurso de ese lapso de tiempo es imputable únicamente a la Administración tributaria que ha cometido el error de dic-

tar una liquidación vinculada a delito cuando no existían motivos para ello y, en consecuencia, debía haber dictado una liquidación ordinaria.

Cuando la liquidación de los intereses de demora se justifique en la suspensión del acto, conviene tener en cuenta que la suspensión de la ejecución de la liquidación vinculada a delito está sometida a un régimen especial distinto de la suspensión de la liquidación ordinaria. En concreto, el artículo 305.5 del Código Penal atribuye la facultad de suspender las actuaciones de ejecución al juez penal; esta suspensión puede ser acordada no solo a instancia de parte, sino también de oficio. Cuando la suspensión sea acordada de oficio por el juez penal, no será fácil justificar la liquidación de intereses de demora por el tiempo que dura la suspensión. A mayor abundamiento, el citado artículo 305.5 del Código Penal condiciona la suspensión de las actuaciones de ejecución únicamente a la prestación de garantía; nada se dice allí sobre intereses de demora. Es cierto que el apartado tercero del artículo 621 bis de la LECrim., según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la garantía prestada deberá cubrir no solo el importe resultante de la liquidación administrativa practicada, sino también los intereses de demora que genere la suspensión; pero cabe entender que la referencia a los intereses de demora generados por la suspensión únicamente cobra sentido cuando el proceso penal finalice con sentencia condenatoria; por el contrario, cuando el proceso penal finaliza con una resolución que no aprecia la existencia de delito, la liquidación vinculada a delito suspendida en su momento por el juez penal no puede ser ejecutada y, por lo tanto, no puede ocasionar el abono de intereses de demora.

Liquidar intereses de demora por el tiempo que dura la tramitación del proceso penal puede estar especialmente injustificado cuando se incurra en dilaciones indebidas que no sean atribuibles al inculpado. No tiene sentido que, en el caso de sentencia condenatoria, la existencia de dilaciones indebidas constituya una circunstancia atenuante y, sin embargo, en el caso de sentencia absolutoria no se tenga en cuenta para calcular el importe del interés de demora. Resulta igualmente difícil de entender que, según el artículo 26.4 de la LGT, el mero incumplimiento de los plazos para resolver por parte de la Administración tributaria determine que no se exijan intereses de demora y, por el contrario, las dilaciones indebidas carezcan de relevancia para determinar la cuantía de los intereses.

La exclusión del tiempo de duración del proceso penal del cómputo de los intereses de demora encuentra su base en algunos precedentes normativos. Tanto el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, como el 66 del Reglamento de Inspección de 1986 diferenciaban, para el caso de proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, según que la autoridad judicial estimara o no la existencia de delito. En el primer caso, se disponía expresamente que la Administración tributaria debía liquidar intereses de demora; por el contrario, en el segundo se omitía toda referencia a los citados intereses de demora, lo que permite concluir que si la autoridad judicial no estimaba la existencia de delito no procedía liquidar los mencionados intereses.

Junto a la objeción principal expuesta, es preciso subrayar que el artículo 257.2 c) incluye determinados periodos de tiempo cuyo cómputo para calcular los intereses de demora resulta

especialmente injustificado. Así ocurre con el periodo que transcurre desde que se dicta la liquidación vinculada a delito hasta que el juez penal admite la denuncia o querrela. Como ya se ha indicado, el artículo 197 sexies.2, apartados a) y b), del reglamento incluye expresamente este periodo en el cómputo de los intereses de demora que se liquidan en caso de sentencia condenatoria. El dato de que el reglamento haya incluido sendos preceptos regulando expresamente este punto demuestra que la interpretación de la ley no es lo pacífica que sería de desear. En contra de la solución adoptada por la ley y el reglamento se debe recordar que el párrafo quinto del artículo 253.1 establece que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela; a su vez, el párrafo tercero del artículo 255 precisa que una vez que conste admitida la denuncia o querrela la Administración tributaria notificará al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la ley. De los preceptos citados se desprende que, en el periodo que transcurre desde la notificación de la liquidación vinculada a delito hasta la admisión de la denuncia o querrela, la mencionada liquidación se encuentra en una situación especial, caracterizada porque respecto de ella no se ha iniciado el periodo voluntario de pago y en consecuencia no se puede iniciar el procedimiento de recaudación. La inexistencia de periodo voluntario de pago y de procedimiento de recaudación durante este periodo de tiempo debería determinar, en lógica consecuencia, que el citado periodo quedara excluido del cómputo de los intereses de demora.

Similares consideraciones cabe efectuar respecto del periodo que transcurre desde que el juez penal dicta la resolución firme no apreciando delito hasta que se notifica la nueva liquidación dictada como consecuencia de la retroacción de actuaciones. Durante ese margen de tiempo no existe liquidación tributaria que determine el importe de la deuda. Es cierto que, como ya se ha expuesto, la resolución judicial no contendrá un pronunciamiento formal y expreso anulando la liquidación vinculada a delito; pero una vez dictada la resolución judicial, debe entenderse que la liquidación es nula y no puede producir efecto alguno. Por emplear una expresión frecuentemente utilizada, tras la resolución judicial la liquidación vinculada a delito queda expulsada del universo jurídico. En consecuencia, hasta que no se dicte la nueva liquidación fruto de la retroacción de actuaciones, el sujeto pasivo no puede pagar la deuda tributaria porque no hay acto administrativo que la determine. La falta de pago por parte del particular ya no será consecuencia de la suspensión de la ejecución acordada en su momento por el juez penal, porque dicha suspensión quedará sin efecto al dictarse la resolución judicial que no aprecia delito, sino de la ausencia de un acto que determine el importe de la deuda tributaria; de todo lo cual se desprende que, si tras la resolución judicial que no aprecie delito se siguen computando intereses de demora, tales intereses ya no serán suspensivos, sino que responderán a otras razones.

La norma del artículo 257.2 c), al adoptar como fecha de inicio del cómputo la que hubiera correspondido a la liquidación vinculada a delito y como fecha final el momento en que se dicte la nueva liquidación, engloba bajo una única categoría modalidades de intereses de demora distintos entre sí. Tanto el Tribunal Supremo, en su Auto de 21 de junio de 2017, como el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, distinguen entre los intereses moratorios y los suspensivos; la citada distinción no tiene un alcance meramente con-

ceptual, sino que condiciona su régimen jurídico; en concreto, mientras los intereses suspensivos pueden tener la consideración de gasto deducible, los intereses simplemente moratorios carecen de la expresada virtualidad. Podrá ocurrir, por lo tanto, que al liquidar los intereses de demora previstos por el artículo 257.2 c) sea preciso diferenciar la parte de los mismos que son meros intereses moratorios y los que tienen la consideración de intereses suspensivos.

Como ya se ha indicado, el artículo 253.2, para los casos de inadmisión de la denuncia o querrela, incorpora una norma sobre el cómputo de los intereses de demora similar a la establecida por el artículo 257.2 c). La similitud de ambas normas permitiría concluir aquí el análisis limitándonos a aplicar al supuesto del 253.2 las críticas vertidas a propósito del 257.2 c). Existe sin embargo una diferencia que debe ser oportunamente resaltada. Mientras en el supuesto contemplado por el artículo 257.2 c) se ha tramitado un proceso penal, que habrá concluido mediante sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento; por el contrario, los intereses del 253.2 se aplican cuando tiene lugar la inadmisión de la denuncia o querrela por la autoridad judicial o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. El error de la Administración, al dictar una liquidación vinculada a delito y presentar la correspondiente denuncia o querrela en la vía penal, es más grave en este último supuesto y, por lo tanto, está más injustificado el perjuicio que sufre el particular.

La oprobiosa aplicación de la retención de IRPF a los administradores de las sociedades familiares

José Luis Lafuente Suárez

Doctor en Derecho

Abogado

Profesor del Máster de Abogacía.

Universidad de Oviedo

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

EXTRACTO

La interpretación del artículo 101.2 de la Ley del IRPF, para fijar la retención a practicar a los administradores sociales, nos lleva a mostrar la complejidad del sistema normativo español que a estos efectos supone tener en cuenta no solo las normas fiscales sino también las mercantiles, laborales y de Seguridad Social para entender que la realidad social empresarial de las pymes y sociedades familiares va más allá de la aplicación de una norma que, lamentablemente, muestra su carácter exclusivamente recaudatorio, para alejarse del desempeño habitual de unos administradores que, al tiempo, trabajan para su propia sociedad en términos equivalentes a la prestación de servicios por cuenta ajena. De este modo, se trata de razonar la distinción de ambos desempeños a los efectos de ver sometida a retención por el IRPF la compensación que aquellos reciben.

Palabras clave: retención; administradores; trabajadores; sociedades familiares.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 02-05-2018

The ignominious discount on personal income tax in small and family business managers

José Luis Lafuente Suárez

ABSTRACT

A simple reading of the personal income tax law, article 101.2 in order to fix the discount on small and family business managers, shows the complexity of the Spanish system of rules, because it is necessary to carry out a difficult combination of tax, labor, market and Social Security laws; to understand that the current situation of these Spanish companies goes beyond the application of the law, unfortunately, with a exclusive collector purpose, and so, forgetting the real work of the those people that, at same time, are managers and ordinary workers. Taking all of this into consideration, this paper seeks to try to distinguish, on the one hand, both duties and, on the other, salaries that must be, in the opinion of the writer, treated differently.

Keywords: tax discount; managers; ordinary workers; family business.

Sumario

- I. Introducción
 - II. Planteamiento
 - III. Las normas de intersección
 - A) La normativa mercantil
 - B) La normativa laboral
 - C) Las normas de afiliación a la Seguridad Social
 - IV. La calificación de laboralidad de la relación del administrador societario
 - V. La retribución del socio-administrador
 - VI. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Lafuente Suárez, J. L. (2018). La oprobiosa aplicación de la retención de IRPF a los administradores de las sociedades familiares. *RCyT. CEF*, 424, 47-68.

I. INTRODUCCIÓN

La compleja trama normativa española que afecta al pequeño empresario, y concretamente a las sociedades de tipo unipersonal, familiar y de pequeña dimensión, les obliga a un, cada vez más difícil, equilibrio de actuaciones en orden al cumplimiento de la abundante y prolija legislación que les constriñe en el desempeño de su actividad empresarial. De este modo, han de conjugarse las reglas administrativas, fiscales, laborales, mercantiles y de Seguridad Social en una tarea que no resulta sencilla puesto que el legislador, al concretar las específicas de estas materias, parece obrar con una especie de «orejeras de borrico» que le impulsan a normar en una sola dirección, impidiéndole observar la realidad circundante a la empresa respecto del resto de ámbitos de regulación coincidentes pero que, en muchas ocasiones, vienen a producir atenciones y sobre todo, soluciones, contradictorias o incluso divergentes.

En este trabajo vamos a referirnos a la concurrencia de cuatro tipos de normas: tributarias, mercantiles, laborales y de Seguridad Social que inciden en el tratamiento de la cuestión que vamos a abordar: el cálculo o, por mejor decir, la determinación del tipo aplicable de retención por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) a los administradores y miembros de los órganos de administración de las pequeñas y medianas empresas (pymes) constituidas bajo la forma de sociedad mercantil.

Ciertamente el interés presente del tema no viene de que al ministro de Hacienda le haya dado por someter a retención, por vez primera, a los administradores sociales de aquellas entidades, puesto que en tanto en cuanto, estos, por la prestación personal de su trabajo en sus sociedades vinieran recibiendo una retribución, esta, al igual que sucedía con los trabajadores por cuenta ajena, estaba sometida a IRPF en función de su cuantía y de la situación personal del perceptor. No, pero lo que sí ha sucedido es que el ministro –y hemos de suponer que el gabinete ministerial en conjunto, encabezado por el anterior presidente– ha mostrado una voracidad fiscal en este tema que, partiendo, como veremos, de una modificación de la Ley del IRPF –¿pretendidamente inocente?– lleva a elevar e igualar –al alza– el tipo de IRPF a aplicar a los administradores sociales de las pymes societarias.

II. PLANTEAMIENTO

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre) cuyo nombre es 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, establece la regulación del nuevo IRPF al derogar el, hasta entonces vigente, texto refundido del mismo impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo¹.

¹ Disposición derogatoria primera.

La Ley 35/2006, vigente Ley del IRPF, regula en su artículo 17 los rendimientos íntegros del trabajo, entre los que su número 2, letra e), incluye «... las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos» en similar redacción a la mantenida anteriormente tanto por el texto refundido de la ley anterior como por las normas precedentes.

Su artículo 101, titulado «Importe de pagos a cuenta», regula el establecimiento de los pagos a cuenta y retenciones, dedica su número 1 a la determinación del porcentaje de retención e ingreso a cuenta de los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos.

El número 2, en redacción introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), establece expresamente:

«... El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento.

No obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta ley...».

Con carácter general, en las sociedades familiares y las pymes societarias, en las que los administradores prestan sus servicios de forma personal, habitual y directa, su retribución venía establecida fundamentalmente por las tareas que desempeñaban en la actividad empresarial, con base en el convenio colectivo aplicable a la empresa, no por su condición de administradores, estableciéndose con carácter ordinario en los propios estatutos sociales que el desempeño de las funciones de administración no tengan carácter remunerado.

A partir de esta situación, se producen, más que la confluencia, la intersección de las diferentes normas relativas a este tema, puesto que se nos plantean los siguientes interrogantes: ¿La cantidad percibida por el administrador-trabajador de su sociedad ha de ser considerada como retribución por el desempeño de la labor de administrador? ¿Debe entonces estar sometida a los tipos fijos del 35 o 19%? ¿Se puede distinguir entre una percepción derivada de la prestación habitual, personal y directa de servicios por el administrador y una retribución por el desempeño de las funciones propias del administrador?

Para responder a los interrogantes formulados, hemos de analizar, en primer lugar, todas las normas que confluyen en el análisis de este tema desde cada una de las perspectivas de enfoque

normativo, esto es, estudiando las normas mercantiles, laborales, de Seguridad Social y fiscales que a estos casos son de aplicación.

III. LAS NORMAS DE INTERSECCIÓN

A) LA NORMATIVA MERCANTIL

El artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, establece que una de las menciones obligatorias de los estatutos sociales ha de ser el modo o modos de organizar la administración de la sociedad, el número de administradores o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren. Y su artículo 217 determina expresamente que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario y fijen el sistema de remuneración.

El sistema de retribución de los administradores, señala el número 2 de ese mismo artículo 217, podrá consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: a) una asignación fija, b) dietas de asistencia, c) participación en beneficios, d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución, f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

Es preciso destacar que este número 2 del artículo 217 de la Ley de sociedades de capital menciona explícitamente la retribución de los administradores sociales «en su condición de tales», por lo que parece indicar que puede existir otra remuneración de las personas que desempeñen la administración de una sociedad de capital en función de otra actividad, trabajo u ocupación, dentro de la propia sociedad.

B) LA NORMATIVA LABORAL

En este ámbito, en primer lugar, debemos acudir a una norma de carácter excluyente. Así, el artículo 1.3 c) del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido del Estatuto de los Trabajadores (TRET/2015), aparta de la aplicación de la normativa laboral «... la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de los cometidos inherentes a tal cargo...», de modo que la retribución que los mismos reciban en calidad de consejeros no constituirá salario y, por consiguiente, la retención de IRPF aplicable será la fijada por la norma tributaria *ad hoc* sin más consideración.

Con independencia de tal condición, el administrador, consejero o miembro del consejo de administración de una sociedad puede prestar para la misma servicios que tengan la considera-

ción de laborales y, por consiguiente, constituir salario o retribución salarial, de acuerdo con el artículo 26 del mismo TRET/2015.

Esto nos lleva a enlazar, en un primer paso, con la determinación de si nos encontramos ante un trabajador por cuenta ajena, en virtud de la definición del trabajador por cuenta ajena que contempla el artículo 1 del TRET/2015, entendiendo por tal el que voluntariamente preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de dirección de otra persona, en este caso, jurídica, que es el empresario. O si nos encontramos ante un trabajador por cuenta propia, que trabaja de forma habitual, personal y directa en el negocio, asume los frutos y los riesgos, aunque sea de forma indirecta, del mismo.

Y en un segundo, a conectar con la afiliación a la Seguridad Social del trabajador que, a la vez, forma parte de la persona jurídica-sociedad; es decir, es socio de la misma y, en su caso, al tiempo, miembro del órgano social que detenta la administración de la sociedad.

Por lo que hace referencia a la consideración de trabajador por cuenta propia del administrador social que presta servicios para la empresa societaria de la que es socio, es preciso acudir a los criterios o los denominados elementos esenciales de la relación laboral, entendida en este caso en sentido contrario, esto es, considerando la ajenidad en los frutos, la ajenidad en los riesgos y la ajenidad en el mercado (Martín Valverde y García Murcia, 2012, pp. 1.788 y ss.) para llegar a delimitar si, en función de la actividad desempeñada, ha de tener la consideración de trabajador por cuenta propia o ajena. Estamos hablando, entre otras cosas, de sujeción o no a horario; percepción de los rendimientos como dividendos, en su caso, al grupo familiar o reducido de socios...²

C) LAS NORMAS DE AFILIACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

La consideración de trabajador por cuenta ajena o propia, a su vez, está conectada con la afiliación a la Seguridad Social, para lo cual hemos de atender a lo regulado en los artículos 136 y 305 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (TRLGSS/2015), a tenor de los cuales procederá la afiliación o inclusión en el Régimen General de la Seguridad Social:

- De los socios trabajadores de las sociedades de capital, aun cuando sean miembros de su órgano de administración, si el desempeño de este cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, ni posean su control en los términos previstos por el artículo 305.2 b) del TRLGSS/2015.
- De los consejeros y administradores de las sociedades de capital, como asimilados a trabajadores por cuenta ajena, quedando excluidos de la protección por desem-

² Sentencia 830/2015, de 14 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Social (rec. 247/2015). Sentencia 283/2016, de 24 de mayo, del Juzgado de lo Social n.º 1 de Oviedo, dictada en Autos 150/2016.

pleo y Fondo de Garantía Salarial, siempre que no posean su control en los términos del precitado artículo 305.2 b) del TRLGSS/2015, siendo retribuidos por ello o por su condición de trabajadores por cuenta ajena.

Mientras que procede la inclusión en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA), a tenor del repetido artículos 305.2 del TRLGSS/2015, de aquellos que ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. A estos efectos, se presume que existe tal control efectivo cuando concorra alguna de estas circunstancias:

- Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para que preste sus servicios esté distribuida entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.
- Que su participación en el capital social se igual o superior a la tercera parte del mismo.
- Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

El párrafo final de la letra b) del número 2 del artículo 305 del TRLGSS/2015 contiene una cláusula residual en virtud de la cual la Administración podría demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad, cuando no concurren los requisitos antes citados.

IV. LA CALIFICACIÓN DE LABORALIDAD DE LA RELACIÓN DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

Con base en estos criterios, es la jurisprudencia la que va perfilando a través de una numerosa casuística el encaje o la consideración de laboralidad; esto es, de definir una relación como laboral o no. Así, podemos distinguir:

- En primer lugar, por lo que se refiere a socios no mayoritarios, se viene aceptando la posibilidad de simultanear el ser socio minoritario desempeñando mancomunadamente la administración de la sociedad y ser trabajador por cuenta ajena (STS, Sala de lo Social, de 20 de octubre de 1998, recurso de casación para unificación de doctrina 4062/1997 –NSJ006478–); puede existir relación laboral, aunque el socio minoritario sea pariente de los otros titulares de la empresa (STS, Sala de lo Social, de 10 de abril de 2000, recurso de casación para unificación de doctrina 2156/1999 –NSJ007858–); la relación laboral también puede existir cuando se trata de un socio minoritario y tra-

bajador en una empresa en la que su cónyuge es también socio minoritario y administrador mancomunado (STS, Sala de lo Social, de 27 de abril de 2000, recurso de casación para unificación de doctrina 2634/1999 –NSJ008060–); la relación será laboral entre un socio de sociedad civil y la empresa para la que esta prestaba servicios, por entender que concurre un trabajo personal prestado dentro del ámbito de organización y dirección del empleador, en sus instalaciones, dentro de una jornada, aportando la empleadora gratuitamente los medios materiales para la ejecución de los trabajos y siendo esta quien da las órdenes e instrucciones y a quien comunica sus ausencias y con quien negocia las vacaciones (STS, Sala de lo Social, de 25 de marzo de 2013, recurso de casación para unificación de doctrina 1564/2012 –NSJ047130–); la relación laboral no queda excluida por el hecho de que el trabajador asuma una participación social minoritaria (20%) cuando subsistan los requisitos de dependencia y ajenidad que configuraron la inicial relación laboral (STS, Sala de lo Social, de 15 de noviembre de 1990, sentencia 1404, dictada en recurso de infracción de ley).

Parece, pues, aceptarse, con matices, que el hecho de tratarse de un accionista minoritario (o al menos no mayoritario) no supone ningún problema para reconocer la existencia de relación laboral cuando concurre una prestación de servicios en la que se puedan reconocer la dependencia y ajenidad indicadas.

- En segundo lugar, cuando la prestación se lleva a cabo por un administrador o miembro del órgano de administración de la sociedad, el análisis de las distintas resoluciones judiciales nos muestra:
 - Las funciones que se limitan al ejercicio del cargo de consejero en una sociedad no constituyen relación laboral (SSTS, Sala de lo Social, de 22 de diciembre de 1994, recurso de casación para unificación de doctrina 2889/1993 –NSJ004455–; y 16 de diciembre de 1991, recurso de casación para unificación de doctrina 810/1990).
 - No es laboral la relación que existe entre una persona que reúne la condición de socio minoritario en el capital social, si es administradora y realiza su actividad con total autonomía e independencia y sin sometimiento a orden o instrucción alguna (STSJ del País Vasco, Sala de lo Social, de 24 de mayo de 2005, recurso de suplicación 837/2005 –NSJ019385–).
 - El ejercicio de funciones como administrador único de una sociedad conlleva que la relación sea mercantil, no laboral (STS, Sala de lo Social, de 16 de junio de 1998, recurso de casación para unificación de doctrina 5062/1997), y ello pese a que existan otros dos administradores (STS, Sala de lo Social, de 27 de julio de 1990, núm. 1196, dictada en infracción de ley).

Es decir, que a efectos de definir la relación existente entre el socio-administrador y la sociedad, la jurisprudencia viene a considerar que la relación mercantil (desempeño de funciones de administración y dirección) viene a absorber la laboral, incluso cuando se pudiera definir *inter partes* la misma como especial de alta dirección, *ex* artículo 2.1 del TRET/2015.

Ahora bien, dicho esto, es preciso analizar los casos y situaciones concretos puesto que, igualmente, se pueden encontrar sentencias que expresamente admiten la dualidad de unas relaciones societarias y laborales. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 18 de marzo de 1991, número 235, dictada en recurso de casación por infracción de ley, sobre la base de los hechos probados que sucintamente recogemos: de una parte, que el demandante es propietario de una tercera parte de las acciones de la sociedad de responsabilidad limitada demandada, correspondiendo a otros dos socios las otras dos terceras partes, ostentando todos ellos el cargo de consejero delegado, especificándose en el nombramiento que deben actuar conjuntamente dos cualesquiera de ellos, salvo para la adquisición, disposición, enajenación y gravamen de bienes inmuebles, derechos reales y personales, en que actuarán los tres conjuntamente. Y, por otra, que ha venido prestando servicios para la sociedad manejando un *scanner* en el taller de la empresa, en el que actuaba como jefe otro de los socios, consignándose para el demandante en los recibos de salarios la categoría de jefe de producción y una retribución bruta mensual en octubre de 1989 de 509.093 pesetas, llega a la conclusión de que cabe admitir la dualidad cuando ambas relaciones tengan sustantividad propia y la aportación a la sociedad no integre precisamente la prestación de servicios que constituiría el objeto propio del contrato de trabajo. Y así afirma que, en el supuesto debatido, el trabajo realizado no puede calificarse ni como una aportación a la sociedad, ni como una prestación accesoria; se trata de una relación independiente que reúne todos los requisitos necesarios para su calificación como laboral, de forma que el demandante ha desempeñado puestos orgánicos de administración social, pero no se ha limitado a ello, sino que ha desarrollado con independencia un trabajo retribuido, de forma que los servicios prestados no constituyen una actividad de alta dirección, sino un trabajo común, dado que las funciones gerenciales propias de la administración de la sociedad no absorben el contenido propio de esa otra actividad laboral.

Por consiguiente, desde la necesaria constatación de cada caso en particular, a los efectos que a continuación señalaremos, pueden coexistir en unas mismas personas el desempeño de las funciones de administrador societario con la prestación de concretos servicios por cuenta y dependencia ajenas para la misma sociedad.

V. LA RETRIBUCIÓN DEL SOCIO-ADMINISTRADOR

Como hemos señalado, la retribución del administrador societario en su calidad de tal o, por mejor decir, la forma de determinación de la misma ha de venir fijada expresamente en los estatutos sociales como establece el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a los efectos de su consideración como rendimientos íntegros del trabajo de aquel, *ex* artículo 17 e) de la Ley 35/2006, vigente Ley del IRPF y, a los efectos de nuestro trabajo, para la determinación de aplicación a los mismos del tipo de retención (35 o 19%) que regula el artículo 101 de este mismo texto legal.

De no establecerse la retribución o forma de cálculo, como decíamos, el texto refundido de la Ley de sociedades de capital en su artículo 217 presume la gratuidad del desempeño de las funciones de administración, por lo que no cabe hablar de remuneración de las mismas.

A efectos prácticos, de acuerdo con lo señalado, esto es, la concreción del pago del administrador societario o su modo de cálculo, esta será acordada por la junta general de la sociedad y, precisamente por tratarse de la retribución que aquel reciba como consecuencia del desempeño de las funciones de dirección y gobierno de la sociedad, ordinariamente la precitada junta general, fijará sus efectos para el futuro, habitualmente para el ejercicio siguiente puesto que no dejamos de hablar de unas percepciones que el administrador recibe por el desempeño de su función, pero que constituirán el medio de atención de sus necesidades personales y familiares.

Tal retribución que, insistimos, viene a compensar el desempeño de las funciones de gobierno societario será la que, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley del IRPF estará sometida al tipo específico de retención del 35 %, o del 19 % en el caso de que la cifra de negocios de la sociedad no exceda de 100.000 euros.

No obstante, con independencia de la existencia de esta retribución por el desempeño de las funciones propias de la dirección de la sociedad, puede darse el caso de que, coincidiendo con ellas, el administrador venga a cumplir otras tareas dentro de la sociedad que pueden venir enmarcadas en el ámbito de una relación laboral común, *ex* artículo 1 del TRET/2015, con sustantividad propia. En este caso, tal desempeño laboral –en el estricto sentido del término– llevará una compensación que, vinculada a la existencia en su caso de un convenio colectivo, generalmente de empresa o de sector en el ámbito provincial o autonómico, aplicable a la actividad empresarial de la sociedad, supondrá su sometimiento, como rendimientos íntegros del trabajo definidos en el artículo 17.1 a) de la Ley del IRPF, a una retención del IRPF.

De esta manera, defendemos que con relación al administrador/es de una pequeña o familiar sociedad de capital, pueden existir dos formas o vías de retribución en paralelo:

- De una parte, la compensación que los estatutos sociales y ordinariamente con carácter anual, la junta general de socios establezca para gratificar el desempeño de las funciones de dirección y administración exclusivamente. Cuantía que a efectos de retención conllevará la aplicación de los tipos fijos del 35 o 19 %, de acuerdo con lo regulado por el artículo 117.2 e) de la Ley 35/2006, del IRPF.
- De otra, el pago que, con carácter general, fundamentalmente a tenor del convenio colectivo aplicable o, dicho en términos económicos, a valor de mercado recibirá el socio-administrador, pero en función de la realización de las funciones o tareas que cumpla en la actividad ordinaria de la empresa, a un trabajo común en la misma, y que no son propias de una actividad gerencial, que, constituyendo rendimientos íntegros del trabajo, pero en este caso *ex* artículo 117.1 a) (sueldos y salarios) de la misma Ley 35/2006, estarán sometidos a un porcentaje de retención a escala de acuerdo con el artículo 101.1 de la misma ley.

¿Cómo se articularía formal y documentalmente el pago de la retribución? Pues a través de un recibo de salarios como documento acreditativo de la percepción de que se trata, y de este modo podríamos distinguir:

V.I. RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR QUE, DE ACUERDO CON LOS ESTATUTOS SOCIALES, ES ESTABLECIDA PARA EL EJERCICIO DE QUE SE TRATE POR LA JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS

Podemos distinguir tres tipos de abono y justificación de la percepción establecida como remuneración del mismo:

A) El consejero o miembro del órgano de administración que es remunerado en función del desempeño de tal cargo, pura y simplemente, y de su actividad, limitado exclusivamente a la realización de cometidos inherentes a tal cargo. En este caso, se trataría de una relación excluida del ámbito de aplicación del Estatuto de los Trabajadores, y que no conllevaría afiliación a la Seguridad Social en régimen alguno.

La retención sería del 35% (o, en su caso, del 19%), ex artículo 101.2 de la Ley del IRPF.

A modo de ejemplo, fijamos una retribución mensual de 2.000 euros, a la que le correspondería una retención de 700 euros.

Nómina A)

NIP		9029	
EMPRESA		CONCILO	
N.º INSS		00/0000000-00	
TRABAJADORA	CATEGORIA	ANTIGÜEDAD	DNI
PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		1 ENE 17	
N.º AFILIACIÓN S.S.	TARIFA/CODICI	SECCION	N.º
00/0000000-00	100	3	MIENS 01 ENE 17 a 31 ENE 17
PERIODO		TOT. DÍAS	
00/0000000-00		30	
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO	DEVENGOS
30,00	66,667	*RETRIBUCION ADMINISTRADOR	2.000,00
		COTIZACION I.R.P.F. 35,00	700,00
REM. TOTAL	P.P. EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.
2.000,00			
		BASE IRPF	T. DEVENGADO
		2.000,00	2.000,00
		T. A DEDUOR	700,00
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.		* Percepciones no Salariales excludas Cot. S.S.	
FECHA	SELLO EMPRESA	RECIBI	
31 ENERO 2017			
IBAN:		COSTE EMPRESA: 2.000,00	
SWIFT/BIC:		LIQUIDADA PERCEPER	
		1.300,00	
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA			
CONCEPTO	BASE	TIPO	APORTACIÓN EMPRESARIAL
1. Contingencias comunes			23,60
AT y EP			1,35
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta			5,50
Desempleo			0,60
Formación Profesional			0,60
Fondo Garantía Salarial			0,20
3. Cotización adicional horas extraordinarias			

B) Administrador que percibe una remuneración por su desempeño de las funciones como tal que, de acuerdo con el artículo 305.2 b) del TRLGSS/2015, está incluido en el RETA al poseer el control efectivo de la sociedad.

Para seguir con el mismo ejemplo, sobre la base de una remuneración global de 2.000 euros, incluimos en ella la cuota del RETA calculada, de acuerdo con el artículo 312.2 del TRLGSS/2015; esto es, teniendo en cuenta que la base mínima será la correspondiente a la mínima establecida para el grupo de tarifa 1 en el Régimen General de la Seguridad Social (para 2018, sobre esa base y con derecho a cobertura de incapacidad temporal, la cuota sería de 357,33 €/mes). Y a su vez, se pueden elaborar dos tipos de recibos de salarios:

B.1. Incluyendo en el mismo la cantidad correspondiente a la cuota de autónomos como retribución en especie.

De este modo, vemos que existen dos conceptos retributivos, el correspondiente a la retribución en metálico del administrador (1.706,61 €), y el correspondiente a la retribución en especie (cuota mínima del RETA sobre la base mínima del grupo 1 de la tarifa, como hemos indicado, que la empresa abona por cuenta de aquel, y ambas con la retención del 35 % (o 19% en su caso).

Nómina B.1

NIF. 10587434M		9029	
EMPRESA LAFUENTE SUAREZ, JOSE LUIS		DOMICILIO 00/0000000-00	
TRABAJADORA PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		CATEGORIA	Nº MATRIC. ANTIGÜEDAD DNI
Nº AFINACION S.S. TARIFA COO.CT SECCION NPO PERIODO TOT. DIAS		1 ENE 17	
00/0000000-00		3 MENS 01 ENE 18 a 31 ENE 18 30	
CANTIA	PRECIO	CONCEPTO	
30,00	11,911	8 *RETRIBUCION ESPECIE 357,33	
30,00	56,887	102 *RETRIBUCION ADMINISTRADOR 1.706,61	
		789 Dcto.Conceptos en Especie 357,33	
		999 COTIZACION I.R.P.F. 35,00 722,38	
REM. TOTAL	P.P.EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.
2.063,94			
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.		* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.	
FECHA 31 ENERO 2018	SELO EMPRESA	RECEBI	
IBAN:		COSTE EMPRESA: 2.063,94	
SWIFT/BIC:		LIQUIDO A PERCEBR 984,23	
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECALIDADACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA			
1. Contingencias comunes	CONCEPTO	BASE	TPO APORTACIÓN EMPRESARIAL
	AT y EP		23,60
	Desempleo		1,35
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta	Formación Profesional		0,60
	Fondo Garantía Salarial		
3. Cotización adicional horas extraordinarias			

B.2. El mismo supuesto que el anterior, solamente distinguiendo que la retención correspondiente a la retribución en especie es soportada por la propia sociedad, de forma que, en este supuesto, el total devengado por el administrador se ve incrementado en 125,07 euros que corresponden al ingreso a cuenta de la retención al 35 %, a cargo de la empresa.

Nómina B.2

NIF. 10587434M		9029	
EMPRESA LAFUENTE SUAREZ, JOSE LUIS		DOMICILIO 00/0000000-00	
TRABAJADORA		CATEGORIA	ANTIGÜEDAD
PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		1 ENE 17	
Nº AFILIACION S.S.	TARIFA	COE/CCT	SECCION
00/00000000-00	100		
PERIODO		TOT. DIAS	
3 MENS 01 ENE 18 a 31 ENE 18		30	
CANTIA	PRECIO	CONCEPTO	
30,00	11,911	8	*RETRIBUCION ESPECIE
30,00	56,887	102	*RETRIBUCION ADMINISTRADOR
		789	Dto.Conceptos en Especie
		988	Imp.Ingr. a Cta. Esp. Cgo.Emp.
		989	Imp.Ingr.a Cta.Valores Especie
		999	COTIZACION I.R.P.F. 35,00
			DEVENGOS
			357,33
			1.706,61
			125,07
			DEDUCCIONES
			357,33
			125,07
			597,31
REM. TOTAL	P.PEXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T.Y DES
2.063,94			
		BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO
		2.063,94	2.189,01
			T. A DEDUCR
			1.079,71
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.		* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.	
FECHA	SELLO EMPRESA		RECIBI
31 ENERO 2018			
IBAN:			COSTE EMPRESA:
SWIFT/BIC:			2.189,01
LIQUIDO A PERCIBIR			
1.109,30			
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA			
CONCEPTO	BASE	TFO	APORTACIÓN EMPRESARIAL
1. Contingencias comunes		23,60	
AT y EP		1,35	
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta		0,60	
Formación Profesional			
Fondo Garantía Salarial			
3. Cotización adicional horas extraordinarias			

C) El administrador de una sociedad que, poseyendo el control efectivo de la sociedad, y por consiguiente, estando afiliado al RETA, al tiempo que realiza funciones de dirección y gerencia de la sociedad, presta otros desempeños propios de la condición de trabajador ordinario, es decir, sin estar vinculados a las antedichas tareas directivas.

En este caso, sobre la cifra que hemos tomado a efectos de ejemplo, de una retribución de 2.000 euros mensuales, atribuidos la cantidad de 600 euros a las funciones de gerencia o dirección, y 1.400 euros al desempeño del resto de labores de trabajo, en el que incluimos la cuota (sobre la base mínima) correspondiente al RETA.

De este modo, la retribución como administrador llevaría el tipo del 35 % de retención, mientras que el resto de la remuneración estaría sometida a escala, calculándose un tipo del 9,56 % de acuerdo con el artículo 101.1 de la Ley del IRPF.

De este modo, los recibos de salarios que en este caso debería confeccionarse serían:

C.1. Uno con la retribución de administrador (600 €) y su retención al 35%.

Nómina C.1

NIF.		9029				
EMPRESA		DOMICILIO				
		Nº INS. S.S.				
		00/0000000-00				
TRABAJADORA		CATEGORÍA	ANTIGÜEDAD			
			1 ENE 17			
PRUEBA PRUEBA,		DNI				
Nº AFILIACIÓN S.S.		TARIFA	COD. CI			
00/00000000-00		100				
SECCION		Nº	PERIODO			
		3	MESES 01 ENE 17 a 31 ENE 17			
TOTAL DIAS		30				
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO		DEVENIDOS	DEDUCCIONES	
30,00	20,000	*RETRIBUCION ADMINISTRADOR COTIZACION I.R.P.F. 35,00		600,00	210,00	
REM.TOTAL	P.P.EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.	BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO	T. A DEDUCIR
600,00				600,00	600,00	210,00
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.			- Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.			
FECHA		SELLO EMPRESA		RECIBI		
31 ENERO		2017				
IBAN:		SWIFT/BIC:		COSTE EMPRESA: 600,00		
				LIQUIDO A PERCIBIR 390,00		
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA						
	CONCEPTO	BASE	TIPO	APORTACIÓN EMPRESARIAL		
1.	Contingencias comunes			23,60		
	AT y EP			1,35		
2.	Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta			5,50		
	Desempleo			0,60		
	Formación Profesional			0,20		
	Fondo Garantía Salarial			0,20		
3.	Cotización adicional horas extraordinarias					

C.2. Otro con la percepción correspondiente al trabajo ordinario por él realizado, como salario de convenio, más el salario en especie, esto es, la cuota del RETA, sobre la base mínima que hemos indicado, con la retención al tipo general de las tablas, distinguiendo, a su vez, dos posibilidades respecto del salario en especie:

C.2.1. Si ese salario en especie es a cuenta del propio trabajador.

Nómina C.2.1

NIF. 10587434M		9029	
EMPRESA LAFUENTE SUAREZ, JOSE LUIS		DOMICILIO 00/0000000-00	
TRABAJADORA		CATEGORIA	Nº MATRIC
PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		ANTIGÜEDAD 1 ENE 17	
DNI		00/00000000-00	
Nº AFILIACIÓN S.S.	TARIFA	COD.CT	SECCION
00/00000000-00	100	3	MENS 01 ENE 18 a 31 ENE 18
PERIODO		TOT. DIAS	
00/00000000-00		30	
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO	
30,00	36,887	1 *Salario Base	
30,00	11,911	8 *RETRIBUCION ESPECIE	
		789 Dcto.Conceptos en Especie	
		999 COTIZACION I.R.P.F. 9,56	
DEVENIDOS		DEDUCCIONES	
1.106,61		357,33	
357,33		139,95	
REM. TOTAL	P.P. EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.
1.463,94			
BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO	T. A DEDUCIR	
1.463,94	1.463,94	497,28	
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.		* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.	
FECHA	SELLO EMPRESA	RECIBI	
31 ENERO 2018			
IBAN:		COSTE EMPRESA: 1.463,94	
SWIFT/BIC:			
LIQUIDO A PERCIBIR			
966,66			
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA			
CONCEPTO	BASE	TFO	APORTACIÓN EMPRESARIAL
1. Contingencias comunes		23,60	
AT y EP		1,35	
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta		0,60	
Desempleo			
Formación Profesional			
Fondo Garantía Salarial			
3. Cotización adicional horas extraordinarias			

C.2.2. Si el salario en especie (la cuota del RETA) es a cargo de la empresa, en cuyo caso soporta esta el importe del ingreso a cuenta correspondiente, aunque igualmente sobre el tipo general.

Nómina C.2.2

NIF. 10587434M		9029				
EMPRESA LAFUENTE SUAREZ, JOSE LUIS		DOMICILIO C/Alfonso 10, 28001 Madrid				
Nº AFINLACION S.S. 00/00000000-00		Nº NS. S.S. 00/00000000-00				
TRABAJADORA PRUERA PRUERA, JOSE LUIS		CATEGORIA	ANTIGÜEDAD 1 ENE 17			
DNI 00/00000000-00		DNI				
TARIFA COT. S.S. 100		PERIODO 3 MENS 01 ENE 18 a 31 ENE 18				
SECCION		TOT. DÍAS 30				
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO	DEVENGOS	DEDUCCIONES		
30,00	36,887	1 *Salario Base	1.106,61			
30,00	11,911	8 *RETRIBUCION ESPECIE	357,33			
		789 Dcto.Conceptos en Especie		357,33		
		988 Imp.Ingr. a Cta. Esp. Cgo.Emp.	34,16			
		989 Imp.Ingr.a Cta.Valores Especie		34,16		
		999 COTIZACION I.R.P.F. 9,56		105,79		
REM TOTAL		BASE S.S.	BASE A.T Y DES.	BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO	T. A DEDUCIR
1.463,94				1.463,94	1.498,10	497,28
		* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.		* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.		
FECHA 31 ENERO 2018		SELLO EMPRESA		RECIBI		
IBAN:		SWIFT/BIC:		COSTE EMPRESA: 1.498,10		
LIQUIDO A PERCEBR 1.000,82						
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA						
CONCEPTO		BASE	TIPO	APORTACIÓN EMPRESARIAL		
1. Contingencias comunes			23,60			
AT y EP			1,35			
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta			0,60			
Desempleo						
Formación Profesional						
Fondo Garantía Salarial						
3. Cotización adicional horas extraordinarias						

D) Administrador de una sociedad que, sin poseer el control efectivo de la sociedad, realiza no solo funciones de gerencia sino también desempeña labores de carácter laboral ordinario para la empresa, percibiendo retribución tanto por la función directiva como por el trabajo realizado.

En este caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 136.2 c) del TRLGSS/2015, tendría la consideración de «asimilado a trabajador por cuenta ajena», estando de alta en el Régimen General de la Seguridad Social. De este modo, estaría excluido de las cotizaciones y consiguientes prestaciones de desempleo y Fondo de Garantía Salarial.

Y por lo que se refiere a la retención, sería aplicable el 35% a la que percibe como administrador, y el tipo general a la remuneración de los servicios laborales (retribución de convenio).

Según el ejemplo que venimos mostrando, la retribución del cargo de administrador sería de 600 euros, con lo que a efectos formales habría una nómina por ese concepto, y como quiera que

está incluido en el Régimen General de la Seguridad Social, para determinar su base de cotización, habría que sumar a la cuantía de su remuneración convencional (la establecemos en 1.400 €/mes, más la prorrata de dos pagas extras de la misma cuantía, es decir, 233,33 €) los 600 euros anteriores, puesto que constituyen remuneración sujeta a cotización, por una base total de 2.333,33 euros que aparece consignada en el recibo de salarios

D.1. Recibo de liquidación por retribución de administrador.

Nómina D.1

NIF.		9029			
EMPRESA		DOMICILIO			
N.º REG. S.S.		N.º REG. S.S.			
00/0000000-00		00/0000000-00			
PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		CATEGORIA	ANTIGÜEDAD		
			1 ENE 17		
N.º AFILIACIÓN S.S.		TARIFA COT. C.	SECCION		
00/0000000-00					
		N.º	PERIODO		
		3	MENS 01 ENE 17 a 31 ENE 17		
			30		
CUANTIA	FRIGO	CONCEPTO		DEVENGADOS	DEDUCCIONES
30,00	20,000	102	*RETRIBUCION ADMINISTRADOR	600,00	
		999	COTIZACION I.R.P.F. 35,00		210,00
REM. TOTAL	P.P. EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.	BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO
400,00				400,00	600,00
					210,00
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.			- Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.		
FECHA		SELLO EMPRESA		FECHA	
31 ENERO 2017					
				LIQUIDO A PERCIBIR	
				390,00	
IBAN:		COSTE EMPRESA: 600,00			
SWIFT/BIC:					
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA					
CONCEPTO		BASE	TIPO	APORTACIÓN EMPRESARIAL	
1. Contingencias comunes				23,60	
AT y EP.				1,35	
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta				5,50	
Desempleo				5,50	
Formación Profesional				0,60	
Fondo Garantía Salarial				0,20	
3. Cotización adicional horas extraordinarias					

D.2. Nómina por el desempeño de trabajo ordinario, en la cual a efectos de cotización se suman el salario de convenio, la prorrata de pagas y la retribución percibida por las funciones de dirección (D.1) aunque esta última no aparezca explícitamente como retribución, ya que ha sido percibida.

De este modo, todos los conceptos retributivos cotizan a la Seguridad Social, pero a la percepción en concepto de administrador ya le ha sido aplicada la retención del 35% en D.1, y el salario de convenio irá sometido a la tabla general de IRPF.

Nómina D.2

NIF.		EMPRESA		9029		Nº INS. S.S.	
00/00000000-00		00/00000000-00		1 ENE 17		DNI	
TRABAJADORA		CATEGORIA		Nº MATRIC.		ANTIGÜEDAD	
PRUEBA PRUEBA,							
Nº AFILIACIÓN S.S.		TARIFA		SECCION		NRO	
00/00000000-00		8		100		3	
MENS		PERIODO		MENS		PERIODO	
01 ENE 17		a 31 ENE 17		30		30	
QUANTA	PRECIO		CONCEPTO	DEVENGOS	DEDUCCIONES		
30,00	7,778	30	*PP PAGAS EXTRAS	233,33			
30,00	46,667	103	*SALARIO CONVENIO	1.400,90			
		995	COTIZACION CONT.COMU 4,70			104,97	
		996	COTIZACION FORMACION 0,10			2,23	
		999	COTIZACION I.R.P.F. 9,56			156,15	
REM TOTAL	PP EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T.Y DES	BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO	T. A DEDUCIR	
2.233,33		2.233,33	2.233,33	1.633,33	1.633,33	263,35	
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.				- Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.			
FECHA	SELLO EMPRESA		RECEBI				
31 ENERO	2017						
				LIQUIDO A PERCIBIR			
				1.369,98			
IBAN:			COSTE EMPRESA:		2.203,95		
SWIFT/BIC:							
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA							
	CONCEPTO	BASE	TFO	APORTACIÓN EMPRESARIAL			
1.	Contingencias comunes	2.233,33	23,60	527,07			
	AT y EP	2.233,33	1,35	30,15			
2.	Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta	2.233,33					
	Desempleo	2.233,33					
	Formación Profesional	2.233,33	0,60	13,40			
	Fondo Garantía Salarial	2.233,33					
3.	Cotización adicional horas extraordinarias	2.233,33					

A) SU REPERCUSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

La aplicación de la retención del 35% a los administradores de sociedades familiares manifiesta también su inadecuación si la ponemos en relación con la bonificación que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contempla en su artículo 20.2 c) para la determinación de la base liquidable del impuesto derivado de adquisiciones *mortis causa*, en relación con la prevención contenida en el artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

De este modo, el impuesto sobre sucesiones, tratándose de adquisiciones *mortis causa*, en el que la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, tendría una reducción del 95% en la determinación de la base liquidable, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera

el adquirente dentro de ese plazo. Pero para ello les ha de ser de aplicación la exención contenida en el referido artículo 4.8.Dos de la Ley del impuesto sobre el patrimonio, lo que a su vez requiere que:

- La entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A estos efectos, se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. A estos efectos, para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el IRPF.
- La participación del sujeto pasivo (cónyuge, descendientes o adoptados) en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- Y, sobre todo por lo que afecta al objeto de nuestro estudio, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Para este cálculo, no se computarán los rendimientos de la actividad empresarial de la sociedad de que se trate. Es decir, que la retribución que se ha de fijar para el administrador ha de suponer, al menos, el 50% de los ingresos que perciba por su prestación de servicios personales, de forma directa y con carácter habitual, en la sociedad familiar, por lo que los mismos estarían sometidos a la retención del 35% (o 19 en su caso).

Ciertamente el propio artículo 4.8.Dos de la Ley del impuesto sobre el patrimonio precisa que: «Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención...», pero, de todos modos, la condición que se establece para poder disfrutar de la reducción en el cálculo de la base liquidable del impuesto sobre sucesiones en el caso de participaciones sociales de la sociedad familiar en la que trabajen es que al menos uno de los herederos (cónyuge, descendientes o adoptados) desempeñe funciones de administración (con carácter exclusivo, solidaria o mancomunadamente) por las que se les retribuye en, al menos, un 50% del total de sus percepciones, en calidad de tal y, por consiguiente, sometidas a la onerosa retención del 35% (o 19 en su caso).

Esta obligación conllevaría la necesidad de «duplicar» los ingresos del perceptor en los supuestos en los que, como hemos visto, se retribuye conforme al convenio colectivo de aplicación la prestación de servicios del socio familiar, con independencia de su actuación como administrador que, como decimos, en tal supuesto, debería ser remunerada al menos en igual cantidad que la recibida por su encuadramiento profesional de acuerdo con la norma convencional, más 1 euro, ya que la norma fija la cantidad a percibir en «más» del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

VI. CONCLUSIONES

La configuración de estos ejemplos de abonos de retribuciones y aplicación de tipo de retención por IRPF nos muestran la expresión de la postura que defendemos en el presente trabajo: la prestación de servicios por parte de administradores, consejeros o miembros de órganos de dirección en general, de empresas societarias de tipo familiar o de pequeño volumen, no puede tener un tratamiento a efectos de retenciones (como tampoco lo tiene el tipo del impuesto sobre sociedades) que el correspondiente a los miembros de órganos de dirección y gerencia de grandes empresas.

Es evidente que los desempeños no tienen nada que ver y, por consiguiente, la obtención de rendimientos y más aún, el objeto de nuestro estudio, los criterios de aplicación de las retenciones a cuenta del IRPF tampoco. El administrador de una de las sociedades del primer tipo, con independencia de la actuación como gerente, director, administrador, o cualquier denominación que se emplee, ante terceras personas, Administraciones públicas, etc., desarrolla unos trabajos que son perfectamente incluibles en la prestación de servicios de los trabajadores ordinarios por cuenta ajena, de forma que su retribución deberá ser adecuada, en principio, a los parámetros de convenio colectivo laboral, siempre considerando el funcionamiento de la empresa en el mercado de bienes y servicios.

De esta manera, entendemos que la instauración de la aplicación del tipo del 35%³, o incluso el reducido del 19%, a los administradores de la empresa societaria familiar o pequeña empresa societaria con accionariado reducido y con los socios trabajando para su propia sociedad no tiene más que un ánimo recaudatorio extremo, buscar unos ingresos fiscales que, de una parte, van a ser, con carácter ordinario, desproporcionados a la fijación final de la contribución por el IRPF de estas personas sometidas a retención; y, de otra, como consecuencia directa del sistema de IRPF español, van a ver «devueltas» las cantidades recaudadas en exceso, pero aproximadamente un año después, y sin compensación alguna por haber servido los contribuyentes de «banqueros» de la Hacienda Pública. A lo que debemos añadir el mal momento actual para «anticipar» dinero a la Administración pública con los deplorables ejemplos recibidos de mal empleo de los fondos públicos, un día sí y otro también, por parte de los que, al fin y a la postre, constituyen parte de los poderes del Estado.

El hecho de que la redacción de la norma fiscal regule el sometimiento a retención específica la retribución del administrador societario, para entender de forma restrictiva que todo lo que este percibe ha de ser considerado como pago por tal desempeño y, en sentido contrario, de no establecer los estatutos sociales retribución específica o forma de su cálculo, hay que concluir que su desem-

³ De acuerdo con la curva de Laffer estudiada por José Félix Sanz para los tipos marginales del IRPF en España, el punto de inflexión está precisamente en el entorno del 35%, de forma que las retenciones por encima de ese umbral empujaban a los contribuyentes y no se traducen en ingresos superiores para la Hacienda Pública. Según el economista norteamericano Arthur B. Laffer, los incrementos fiscales permiten el aumento de los ingresos tributarios hasta alcanzar un determinado nivel de saturación, a partir del cual los rendimientos generados por los impuestos no solo dejan de crecer, sino que van cayendo, hasta el punto de que una subida excesiva de impuestos puede terminar provocando una caída de la recaudación. Citados por Sánchez de la Cruz (2017, pp. 247 y ss.).

peño es gratuito y, por consiguiente, cualquier abono que la sociedad realizase no tuviera la consideración de gasto deducible para la propia sociedad supone una interpretación de la realidad social de las pequeñas empresas, sobre todo familiares, de tipo societario, bastante alejada de la verdad.

De este modo, es preciso buscar y defender una exégesis adecuada de la norma para que su aplicación no distorsione la realidad que regula, máxime cuando estamos vislumbrando de forma evidente que lo que realmente se persigue es canalizar la voracidad fiscal del Estado por disposiciones que no regulan con objetividad. Y así, cabría entender que la deducción de los gastos de personal a que se refiere el artículo 14.6 de la Ley 27/2014 no se extiende a la retribución percibida por el desempeño del administrador, para limitar esta última a la fijada conforme los estatutos sociales (que es la que lleva la retención del 35 o 19%), es no conocer, o por mejor decir, ignorar la realidad de las pequeñas empresas societarias y familiares, en las que, insistimos, con independencia de la posible existencia de una compensación económica por el desempeño de las funciones de dirección, ordinariamente, los administradores, también prestan sus servicios personales, directos, habituales en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, de «su» empresa. Y eso constituye un pago, no por el ejercicio de la administración societaria, sino por la colaboración en la prestación de servicios que la sociedad ofrece al mercado en la que opera.

Sobre tal presupuesto, en el presente trabajo tratamos de ofrecer las vías que, por supuesto, entendemos legales, para diferenciar en lo posible las actuaciones de los administradores en el ámbito de la función de dirección, de las que suponen el ejercicio habitual de parte de la actividad desempeñada por la sociedad en el mercado de bienes y servicios.

Es evidente que, para mantener la interpretación lógica de la norma legal existente, buscamos los supuestos en los que la aplicación de la misma sea lo más favorable posible al «sufrido contribuyente», en defensa de una postura que, salvo mejor criterio, pero no finalidad, entendemos correctos y adecuados.

Las normas fiscales, que en su última perspectiva tienen un objeto recaudatorio, no han de buscar el máximo cobro sino lo que corresponda en justicia, como fundamento de un estado social y democrático de derecho como define el artículo 1 de la Constitución española.

Referencias bibliográficas

- Marín Benítez, G. (2015). El tratamiento fiscal de la remuneración al administrador tras las Leyes 27/2014 y 31/2014. *Actualidad Jurídica Uría/Menéndez*, 39.
- Martín Valverde, A. y García Murcia, J. (Dir. y coord.). (2012). *Tratado práctico de Derecho del Trabajo*. Vol. 1: *Trabajadores asalariados*. Thomson Reuters. Aranzadi.
- Sánchez de la Cruz, D. (2017). *¿Por qué soy liberal? O por qué el liberalismo es la mejor forma de garantizar el progreso de todos los ciudadanos*. Barcelona: Ediciones Deusto.

Sociedades civiles profesionales, ¿tributan en el impuesto sobre sociedades o los socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF?

Claudio García Díez

Abogado

Doctor en Derecho

Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

El presente trabajo analiza, desde una perspectiva crítica, la actual regulación del sujeto pasivo contribuyente en el impuesto sobre sociedades, llevada a cabo en el artículo 7.1 a) de la LIS; y, concretamente, la inclusión de las *sociedades civiles con objeto mercantil* en la órbita de dicho impuesto. La vigente regulación puede plantear problemas de reserva de ley tributaria y de posible trato discriminatorio, habida cuenta de la incertidumbre interpretativa que viene generando el aserto de *sociedad civil con objeto mercantil* y, por ende, el de *sociedad civil profesional*.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; contribuyente; personalidad jurídica; sociedad civil; sociedad profesional; objeto mercantil; reserva de ley; principio de igualdad.

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

Are professional civil companies taxed in corporation tax, or its shareholders through the regime of attribution of incomes regulated under the income tax?

Claudio García Díez

ABSTRACT

The present work analyzes, from a critical perspective, the current regulation of the taxpayer in the corporate tax, under the article 7.1 a) of the LIS; and, specifically, the inclusion of general partnerships with commercial purpose in the field of said tax.

The current regulation may raise issues of tax law reserve and possible discriminatory treatment, given the interpretative uncertainty that has been generated by the assertion of *general partnerships with commercial purpose* and, therefore, that of *professional civil society*.

Keywords: corporate tax; taxpayer; legal personality; general partnership; professional company; commercial purpose; legal reserve; principle of equality.

Sumario

- I. Planteamiento y alcance constitucional del problema
 - II. La tributación en el impuesto sobre sociedades no es una opción tributaria
 - III. Las sociedades civiles con objeto mercantil
 - IV. Las sociedades civiles profesionales
 - V. La exclusión del impuesto sobre sociedades de las sociedades civiles de farmacia y notaría
 - VI. La tributación de los socios personas físicas de las sociedades civiles con objeto mercantil
 - VII. Conclusión
- Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

García Díez, C. (2018). Sociedades civiles profesionales, ¿tributan en el impuesto sobre sociedades o los socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF? *RCyT. CEF*, 424, 69-96.

I. PLANTEAMIENTO Y ALCANCE CONSTITUCIONAL DEL PROBLEMA

1. No hay duda de que los profesionales para el desarrollo de su actividad pueden asociarse a través de una sociedad civil. Ahora bien, su beneficio, ¿dónde tributa? ¿En el impuesto sobre sociedades? ¿En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y, en todo caso, serán los socios a través del régimen de atribución de rentas?

La cuestión, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que aprueba el impuesto sobre sociedades (LIS), dista de estar clara; máxime cuando se ha introducido como novedad respecto a regulaciones anteriores¹ que las *sociedades civiles con objeto mercantil* se encontrarán sujetas al impuesto sobre sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS. Por el contrario, las restantes sociedades civiles (esto es, las no mercantiles) se encontrarán sujetas al respectivo régimen de atribución de rentas (art. 6 LIS).

2. Aquí podemos encontrarnos con un problema de naturaleza constitucional por posible vulneración de la reserva de ley en materia tributaria (art. 31.3 CE²).

Con relación al carácter de la reserva de ley tributaria, nuestro Tribunal Constitucional ha venido sosteniendo desde sus inicios su carácter relativo atendiendo a un criterio puramente gramatical³. Así, «se ha venido repitiendo –escribe Casado Ollero (1993, p. 14)– como un cliché y estribillo referencial en la sucesiva doctrina constitucional hasta el punto de convertirla, a fuerza de su reiteración, en una de esas pretendidas verdades constitucionales evidentes»; y ha sido criticada

¹ En las que no había duda puesto que toda sociedad civil, con independencia de su objeto, no tributaba en el impuesto sobre sociedades, sino sus socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF, siempre que fueran personas físicas.

² El Tribunal Constitucional justifica su inserción constitucional señalando que «cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público no lo hace de cualquier manera, sino "con arreglo a la ley" (art. 31.3 CE). Con esta previsión, *el texto constitucional está consagrando el principio de reserva de ley*, de manera que cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe fijarse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma; reserva de ley que, como este tribunal ha señalado en varias ocasiones, *tiene como uno de sus fundamentos el de "garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes", configurándose de este modo como "una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano"* (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FF. JJ. 7, 9 y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4, y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11)». (STC núm. 73/2017, de 8 de junio, fundamento segundo –NCJ062508–)

³ STC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018): «Según el artículo 31.3, "solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". Este precepto por sí solo no determina una legalidad de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de ser necesariamente por medio de ley» (fundamento cuarto).

por un sector minoritario de la doctrina por «la fragilidad del criterio gramatical para una distinción seria entre reserva absoluta y reserva relativa» (Recoder de Casso, 1979, p. 66). En efecto, el Tribunal Constitucional «apenas si ha fundado su argumentación en algo más que en la pura dicción literal del artículo 31.3 ("con arreglo a la ley", y no "por medio de ley") para dar por demostrado, *a limine*, aquello que cabalmente pretendía demostrar» (Casado Ollero, 1993, p. 14), es decir, el carácter flexible de la reserva de ley tributaria. Por ello se defiende que la intensidad de la reserva de ley, en función de un criterio literal-gramatical, es «insatisfactoria y carente de fundamento constitucional» (Alonso Madrigal, 1999, p. 167).

Pese a estos planteamientos doctrinales, lo cierto es que la jurisprudencia constitucional, desde fechas tempranas, ha postulado el alcance relativo de la reserva de ley tributaria y, consecuentemente, ha fijado el contenido de dicha reserva «a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la *determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria» (SSTC 37/1981, FJ 4.º –NCJ063197–; 6/1983, FJ 4.º –NFJ000018–; 179/1985, FJ 3.º –NFJ000121–; 19/1987, FJ 4.º –NFJ000249–, etc.). Asimismo, el Tribunal Constitucional ha precisado que la concreción de esos elementos amparados por la reserva de ley dependerá de dos variables. En primer lugar, «según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias» (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.º –NFJ000249–). Ello obliga a plantear el concepto constitucional de tributo, como realidad amparada por la reserva de ley; sin perjuicio, claro está, de que la reserva se refiere no solo a categorías tributarias sino a un concepto más amplio, el de prestaciones patrimoniales públicas (art. 31.3 CE), a cuya voz nos remitimos. Y, en segundo lugar, la reserva de ley tributaria estará en función de «los elementos integrantes del tributo» que por «complejas operaciones técnicas» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7.º –NFJ002247–) necesiten de la colaboración reglamentaria a través del expediente técnico del *complemento indispensable*⁴.

Sin embargo, a partir de estas premisas, se puede afirmar que un planteamiento tan *flexible* o *relativo* de la reserva de ley tributaria, que depende no solo del tipo de tributo sino también del elemento del mismo con el que nos encontremos, puede suponer una desvirtuación de la reserva de ley tributaria en la medida en que convierte un «principio sobre la producción normativa» (Pérez Royo, 1978, p. 60) en una mera recomendación al legislador. Pues, como destaca Casado Ollero en su crítica a la STC 221/1992 (NFJ002247), «si la concreción exigible a la ley está en función de la mayor o menor heterogeneidad y complejidad técnica de la base imponible y si una y otra dependen exclusivamente de la configuración normativa que de esta última haga el legislador, la conclusión es de una lógica cartesiana: *la modulación de las exigencias constitucionales de la reserva de ley quedará, en cada caso concreto, a merced del libre arbitrio del legislador*,

⁴ Como sintetiza Falcón y Tella (1999, p. 719), «el reglamento, que habrá de ser forzosamente un reglamento ejecutivo, ha de limitarse a adoptar las medidas estrictamente necesarias para la aplicación de la ley, sin que pueda agravar las cargas y obligaciones contenidas en la ley ni añadir a los preceptos de esta otros nuevos no justificados por dicha necesidad. Ello supone un cierto margen de apreciación administrativa, como es obvio, pero plenamente accesible al control jurisdiccional». En este sentido, asimismo, Palao Taboada (1985, p. 538) y Ferreiro Lapatz, J. J. (1987, p. 880).

pues al determinar este el grado de complejidad de la base, estará al mismo tiempo predeterminando el grado de concreción (auto)exigida a la ley» (Casado Ollero, 1993, p. 16)⁵. Y, quizás, el caso que se analiza aquí sea un ejemplo de ello. Veámoslo.

3. En primer lugar, es claro que la determinación del sujeto pasivo de un tributo es uno de los elementos de la relación tributaria que necesariamente debe estar amparado por la reserva de ley, habida cuenta de su carácter esencial y configurador a toda categoría tributaria, conforme recuerda el artículo 8 c) de la Ley General Tributaria (LGT). Asimismo (como queda dicho) tampoco hay duda de que la reserva de ley tributaria tiene un *alcance relativo*, de manera que se permite la colaboración reglamentaria por razones técnicas. Ahora bien, lo que no está permitido (y también resulta evidente) es que la colaboración normativa recaiga sobre la Administración tributaria; de tal manera que, por ejemplo, sea la Dirección General de Tributos (DGT) (a través de la evacuación de consultas tributarias) la que determine (o mejor dicho, resuelva) caso a caso si se es o no sujeto pasivo de un tributo. Si dicha *práctica administrativa* se está produciendo, nos encontraríamos ante una prueba que acreditaría irrefutablemente un defecto de producción legislativa que, como queda dicho, podría tener *relevancia constitucional*.

La reserva de ley es un instituto constitucional que si bien es cierto cuenta con una *eficacia eminentemente formal*, ya que básicamente consiste, para constatar su posible vulneración, si la norma utilizada cuenta o no con rango suficiente para cumplir con el fundamento (garantía de autoimposición) y las exigencias propios de la reserva de ley. Ello no empece que dicho instituto disponga a su vez de una *proyección material*, consistente en la verificación de los requisitos y condicionantes que debe cumplir el contenido regulatorio legal. Es verdad que la *vertiente material* de la reserva de ley tradicionalmente ha sido objeto de análisis en la esfera punitiva (sancionadora y penal), haciendo hincapié en la necesidad de que el contenido necesario comprendido por la reserva de ley reúna ciertas características en términos de claridad (taxatividad) y de seguridad jurídica que, en nuestra opinión, son extrapolables (con los matices propios de la materia) al ámbito tributario. Con ello queremos poner de manifiesto que el *contenido normativo cubierto por la reserva de ley tributaria* debe cumplir con unas exigencias (o, mejor dicho, con unos mínimos) *de concreción* y, por ende, *de previsibilidad* que permita determinar *per se* (es decir, sin necesidad de acudir a la colaboración reglamentaria y mucho menos al criterio de la Administración tributaria) si una persona o entidad es o no sujeto pasivo de un determinado tributo. En la medida en que, al interpretar el precepto legal (que además forma parte de contenido protegido por la reserva de ley), ello no fuera posible podría suscitarse un problema de alcance constitucional.

Pues bien, ¿ocurre esto con el artículo 7.1 a) de la LIS? ¿Cumple con las exigencias de la reserva de ley tributaria la proposición normativa que, al tipificar el contribuyente del impuesto sobre sociedades, establece que lo serán (entre otros) las personas jurídicas, «excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil»? Habrá que concluir que si dicho mandato es lo suficientemente preciso y concreto a efectos de dilucidar *por sí mismo* qué personas jurídicas se encuentran

⁵ La cursiva es nuestra.

incluidas en el ámbito subjetivo de sujeción al impuesto sobre sociedades y cuáles no, no habría problema alguno de constitucionalidad en los términos expuestos. Ahora bien, si no fuera así y la realidad (siempre tozuda) acreditara que la actual regulación legal del contribuyente en el impuesto sobre sociedades no sirve para concretar en términos de previsibilidad y de certeza las personas jurídicas que son sujetos pasivos del mismo y las que no, habría base (en nuestra opinión) para plantear, cuando menos, lo contrario. Abordemos, pues, la cuestión.

II. LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES NO ES UNA OPCIÓN TRIBUTARIA

La sujeción al impuesto sobre sociedades no es una opción de los obligados tributarios. En particular, el artículo 7.1 a) de la LIS establece que las «personas jurídicas» tributarán obligatoriamente en dicho impuesto con una sola excepción: las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. De esta manera *el principio general de sujeción a este tributo se encuentra en la personalidad jurídica de los entes colectivos*. Toda entidad dotada de personalidad jurídica someterá su beneficio al impuesto sobre sociedades. La excepción, en todo caso, deberá interpretarse en sentido literal y restrictivo. Con ello queremos significar algo que, por obvio, no deja de ser relevante: la tributación en el impuesto sobre sociedades para las personas jurídicas no es una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT. Por el contrario, el obligado tributario que, siendo un ente colectivo detente personalidad jurídica propia, con independencia del *nomen iuris* que se haya empleado en su contrato de constitución, deberá tributar a través del impuesto sobre sociedades, con la *única* salvedad de las sociedades civiles *genuinas* (es decir, las que no tengan objeto mercantil), que necesariamente se encontrarán sujetas al régimen de atribución del rentas del IRPF.

Y destacamos esta idea a tenor de las Instrucciones «en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades», elaboradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que desde su primera versión (de 23 de diciembre de 2015) parecen configurar la sujeción al impuesto sobre sociedades de las sociedades civiles con objeto mercantil como una especie de opción en manos del propio obligado tributario que, en nuestra opinión, es resultado de la incertidumbre que la excepción del artículo 7.1 a) de la LIS (sociedades civiles que no tengan objeto mercantil) ha creado y que no es otra que la construcción *a contrario sensu* de un *nuevo* contribuyente en el impuesto sobre sociedades: las sociedades civiles con objeto mercantil.

III. LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

1. El artículo 7.1 a) de la LIS establece novedosamente que las *sociedades civiles con objeto mercantil* serán ineludiblemente sujetos pasivos contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Se trata de una definición que la LIS conforma a partir de nociones propias de otros sectores del ordenamiento; concretamente al derecho civil lo relativo al concepto de *sociedad civil* y al derecho mercantil en lo relativo al *objeto mercantil*. En la medida en que son términos en los que el legislador fiscal ha renunciado a efectuar una conceptualización propia a efectos puramente fiscales,

los mismos deberán interpretarse de acuerdo con su significado jurídico; tal y como ordena el artículo 12.2 de la LGT. Esta situación tiene una indudable trascendencia práctica puesto que si nos encontramos ante conceptos pacíficos en su sector del ordenamiento no habrá problemas de interpretación y aplicación en la esfera tributaria; por el contrario, si no es así y hay debate jurisprudencial y doctrinal sobre su alcance en los sectores de los que provienen, tal circunstancia (de inseguridad y de conflictividad) se proyectará igualmente en el ámbito fiscal, con las consecuencias de legalidad tributaria que hemos planteado anteriormente.

A estos efectos, los requisitos que la Administración tributaria viene exigiendo para que las sociedades civiles tributen vía impuesto sobre sociedades son dos, a saber:

- 1.º Que la sociedad civil tenga *personalidad jurídica propia y distinta* de los socios o miembros que la componen.
- 2.º Que lleve a cabo una *actividad mercantil*.

2. Una de las cuestiones tradicionales al abordar la figura de las sociedades civiles radica en su personalidad jurídica; concretamente si cuentan con plena personalidad jurídica para desarrollar su actividad en el tráfico jurídico. En este sentido, el artículo 1.669 del Código Civil señala que carecerán de personalidad jurídica las sociedades civiles cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, las cuales se regirán por las normas relativas a la comunidad de bienes. Por tanto, cabe concluir, *a contrario sensu*, que las sociedades que tengan la pretensión de desarrollar su objeto social en régimen de publicidad hacia terceros gozarán de plena personalidad jurídica.

De esta manera la DGT viene sosteniendo que «la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, *una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad*. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del impuesto sobre sociedades *es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria*. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del impuesto sobre sociedades, *las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad*, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Solo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales» (Consulta V2764/2015, de 22 de septiembre –NFC056092–⁶).

⁶ Entre otras muchas, Consultas V2727/2015, de 22 de septiembre –NFC056094–; V0259/2016, de 25 de enero –NFC057764–; V0371/2016, de 1 de febrero –NFC058154–; V2106/2016, de 17 de mayo –NFC060769–; V2710/2016, de 15 de junio –NFC060371–; V4288/2016, de 6 de octubre –NFC062411–; y V4599/2016, de 28 de octubre –NFC062273–.

Y esto es lo que el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria ha acordado en las Instrucciones de 23 de diciembre de 2015, en «relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades». Y así, respecto a la acreditación del requisito de la personalidad jurídica, será necesario que la sociedad civil, al tiempo de solicitar el NIF, manifieste a la Agencia Tributaria su voluntad de actuar en régimen de publicidad como una unidad independiente de los miembros que la componen; en caso contrario, carecerá de personalidad jurídica y no podrá ser considerada sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades⁷.

2.1. Vemos, pues, que la DGT no exige la inscripción en el Registro Mercantil de esta categoría de sociedades civiles. Si bien hay que reconocer que, incluso a fecha de hoy, dista de estar claro si las sociedades civiles deben o no inscribirse en el Registro Mercantil para adquirir plena personalidad jurídica. En efecto, mientras la Dirección General de los Registros y del Notariado parece mantener una posición formalista, partidaria de exigir la inscripción registral, equiparando la publicidad del artículo 1.669 del Código Civil con la publicidad oficial que otorga el Registro Mercantil. La mayoría de la jurisprudencia y de la doctrina científica discrepa de este posicionamiento y sostiene la innecesariedad de dicho requisito. En este sentido, la Sala 1.^a del Tribunal Supremo se decanta por esta última posición; de manera que las *genuinas* sociedades civiles (esto es, las que tienen objeto civil) no requieren de la referida inscripción registral para adquirir personalidad jurídica. Ahora bien, ¿ocurre lo mismo con las sociedades civiles con objeto mercantil? Repárese que en caso de que fuera necesaria la inscripción registral para adquirir personalidad jurídica, la actual doctrina de la DGT (al no exigir dicho requisito) estaría *sujetando* al impuesto sobre sociedades a entidades que no son «personas jurídicas» (pues serían, en su caso, una especie de *sociedades civiles irregulares con objeto mercantil*), violentando lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS.

El artículo 1.670 del Código Civil establece que «las sociedades civiles, *por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio [...]* les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código». En consecuencia y como regla de principio, hay que concluir que las sociedades civiles con objeto mercantil deberán inscribirse en el Registro Mercantil para adquirir plena personalidad jurídica en la medida en que así lo establezca el Código de Comercio para la forma mercantil elegida por los socios de esta peculiar sociedad civil⁸. La única manera de obviar este requisito sería considerar que el

⁷ Instrucciones de 23 de diciembre de 2015: «Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades) se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades (siempre que tenga objeto mercantil en los términos que se señalan a continuación). En este caso se otorgará un NIF "J" de sociedad civil». No obstante, «si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, no se considerará contribuyente del impuesto sobre sociedades».

⁸ Y este es el posicionamiento de la Dirección General de los Registros y del Notariado en su Resolución de 21 de mayo de 2013, en donde se rechaza la inscripción de una compraventa en el Registro de la Propiedad porque la adquirente es una sociedad civil con objeto mercantil cuya escritura de constitución no se encuentra inscrita en el Registro Mercan-

mismo se opone al Código Civil y, más concretamente, a lo dispuesto en su artículo 1.669, pero de lo que no hay duda es de que la DGT carece de competencia alguna para adentrarse en dicho *jardín* y, menos aún, para resolverlo.

3. Asimismo, la LIS supedita la sujeción a dicho impuesto únicamente para las sociedades civiles que tengan *objeto mercantil* pero sin definirlo expresamente; permitiendo que la DGT lo haya interpretado sin constricción alguna; entendiendo que «a estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del impuesto sobre sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil» (Consulta V2764/2015, de 22 de septiembre –NFC056092–⁹). Concretamente y atendiendo a sus peculiaridades, la DGT considera que debe tributar en el impuesto sobre sociedades, puesto que son actividades no excluidas del ámbito mercantil, las sociedades civiles dedicadas a la administración de inmuebles¹⁰; las sociedades civiles cuya actividad consiste en la gestión de gastos comunes¹¹; las sociedades civiles que se dedican al arrendamiento de fincas rústicas y urbanas¹². Por el contrario, deberán tributar en el régimen de atribución de rentas del IRPF (y, por lo mismo, quedarán excluidas del impuesto sobre sociedades), ya que no desarrollan una actividad mercantil, las sociedades civiles centradas en la ac-

til; razonando que *«todo contrato por el que se constituye una sociedad cuyo objeto sea la realización de actividades empresariales, tiene naturaleza mercantil, como resulta de los artículos 2, 116, 117 y 124 del Código de Comercio y del mismo artículo 1.670 del Código Civil y, por tanto, la sociedad quedará sujeta, en primer lugar, a las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, de acuerdo con sus artículos 2 y 50 y con lo establecido en los artículos 35 y 36 del Código Civil, sin que para eludir la aplicación de las reglas mercantiles de las sociedades sea suficiente la expresa voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil, pues las normas mercantiles aplicables son, muchas de ellas, de carácter imperativo por estar dictadas en interés de terceros o del tráfico, como ocurre con las que regulan el régimen de los órganos sociales, la responsabilidad de la sociedad, de los socios y de los encargados de la gestión social, la prescripción de las acciones o el estatuto del comerciante (contabilidad mercantil, calificación de las actividades empresariales, etc.). De cuanto antecede resulta que la sociedad adquirente es una sociedad mercantil por su objeto. Al conceptualarla como sociedad civil, el título presentado no solo introduce un elemento de confusión sobre el titular registral que sería suficiente para denegar la inscripción (como ya señalaran las Resoluciones de 25 de mayo de 2006 y 20 de abril de 2010) sino que ni siquiera permite determinar indubitadamente a qué tipo social se acoge la voluntad constituyente y, en consecuencia, cuál es el régimen jurídico aplicable [...] Lo que se pretende es que acceda a los libros del Registro la titularidad de una sociedad denominada civil pero cuyo objeto es el desarrollo de una actividad indubitadamente mercantil y cuyo contrato de constitución no cumple mínimamente con las normas imperativas que rigen las sociedades mercantiles».*

⁹ Entre otras muchas, Consultas V2727/2015, de 22 de septiembre –NFC056094–; V0259/2016, de 25 de enero –NFC057764–; V0371/2016, de 1 de febrero –NFC058154–; V2106/2016, de 17 de mayo –NFC060769–; V2710/2016, de 15 de junio –NFC060371–; V4288/2016, de 6 de octubre –NFC062411–; y V4599/2016, de 28 de octubre –NFC062273–.

¹⁰ Consulta V5292/2016, de 14 de diciembre –NFC063369–.

¹¹ Consulta V0249/2017, de 31 de enero –NFC063799–.

¹² Consulta V2732/2017, de 25 de octubre –NFC066327–.

tividad de mera titularidad de inversiones en instrumentos financieros¹³; o las sociedades civiles dedicadas a la adquisición de fincas por sus partícipes parcelándolas para el uso de las mismas mediante la instalación de casas prefabricadas o su edificación para uso vacacional¹⁴.

3.1. No obstante, hay que plantearse si esta construcción se corresponde con lo dispuesto en el derecho mercantil. A estos efectos hay que traer a colación lo dispuesto en el artículo 116 del Código de Comercio que señala que «el contrato de compañía, por el cual *dos o más personas* se obligan a *poner en fondo común* bienes, industria o alguna de estas cosas, *para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase*, siempre que se haya *constituido con arreglo a las disposiciones de este Código*. Una vez constituida la compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos». Asimismo, el artículo 117 del referido cuerpo legal establece que «el *contrato de compañía mercantil* celebrado con los *requisitos esenciales del Derecho* será válido y obligatorio entre los que lo celebren, cualesquiera que sean la forma, condiciones y combinaciones lícitas y honestas con que lo constituyan, *siempre que no estén expresamente prohibidas en este Código*».

Por su parte, la Dirección General de los Registros y del Notariado ha venido a completar dicho concepto destacando que «según la reiterada doctrina de esta Dirección General (*cf.* Resoluciones de 13 de diciembre de 1985, 20 de marzo de 1986, 1 y 30 de abril y 11 de diciembre de 1997), *la actividad que constituye un objeto social* como el de este caso *presenta las características que determinan su calificación como mercantil*, y ello no solo desde el punto de vista económico (*interposición en el tráfico, habitualidad, ánimo especulativo*) sino, también, desde el estrictamente jurídico, toda vez que se pretende la *realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo lucrativo, de genuinas actividades empresariales*» (Resolución de 21 de mayo de 2013).

De lo anterior se desprende una identificación plena entre «mercantil» y «empresarial»; de manera que toda organización empresarial será, desde la perspectiva del Código de Comercio, de naturaleza mercantil. Consecuentemente queda excluido del ámbito mercantil la actividad propiamente profesional, coincidiendo con el criterio que sigue la DGT (que establece que quedan excluidas del impuesto sobre sociedades «las entidades [...] de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil»).

3.2. Ahora bien, esto obliga a dilucidar las diferencias entre actividades empresariales y profesionales. Y en este sentido la normativa tributaria no ofrece, a los efectos que aquí interesan, muchas luces. Así el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), al definir las rentas procedentes de actividades económicas, establece un concepto unitario que comprende indistintamente rentas empresariales y profesionales («Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, *procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores*, supongan por parte del contribuyente la *ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno*

¹³ Consulta V2776/2017, de 27 de octubre –NFC066330–.

¹⁴ Consulta V2729/2017, de 25 de octubre –NFC066325–.

de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas»). Lo mismo ocurre con el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que, una vez más, trata de manera unitaria la figura del empresario o profesional, no estableciendo diferencias entre ambas categorías (art. 5.Dos LIVA: «Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas»).

Ante la dificultad de encontrar criterios normativos que nos permitan diferenciar entre una actividad empresarial para diferenciarla de una actividad profesional, habrá que acudir a la interpretación del concepto de «negocio profesional» previsto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que regula la reducción de la base imponible de dicho impuesto en supuestos de donación. A estos efectos resulta ilustrativa la Contestación vinculante de la DGT número V0618/2017, de 9 de marzo (NFC065336), según la cual por «negocio profesional» se puede entender «la [1.º] ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o uno de ambos en [2.º] actividades centradas en el ejercicio libre de una profesión, [3.º] sin que exista una estructura del negocio o un diseño empresarial que vaya más allá de ese desempeño profesional».

Por tanto, si bien las actividades empresariales y profesionales comparten una zona común, consistente en la ordenación por cuenta propia de factores de producción con la intención de intervenir con ánimo de lucro en el tráfico jurídico. Sin embargo se diferencian en dos rasgos; a saber:

- Primero. Por la naturaleza intrínseca de la actividad realizada, que en el caso de la actividad profesional será el ejercicio de una profesión para la cual normalmente será necesario estar en posesión de una determinada cualificación y titulación oficial habilitante e, incluso, formar parte de un colegio profesional¹⁵.
- Segundo. Carecer (en lo que se refiere a la actividad profesional) de una estructura de organización empresarial.

3.3. Una vez delimitadas las diferencias, cabe plantearse si es posible que una actividad inicialmente profesional pueda pasar a tener naturaleza mercantil, habida cuenta de que la misma se vertebró a través de una estructura de negocio o con un diseño empresarial, que trascienda el es-

¹⁵ Y así se exige en el artículo 1.1 de la Ley de sociedades profesionales («A los efectos de esta ley, es actividad profesional aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente colegio profesional»).

tricto desempeño profesional. Piénsese, por ejemplo, en la agrupación de varios profesionales de varios sectores (distintos pero relacionados entre sí) que amplíen y diversifiquen su objeto social. Parece claro que no solo es posible sino que, en muchos casos, es la realidad imperante hoy en día. Pues bien, en el caso que se opte por la forma de una sociedad civil, ¿nos encontramos ante una *sociedad civil con objeto mercantil* que necesariamente debe tributar en el impuesto sobre sociedades o, por el contrario, debe mantenerse su tributación en el régimen de atribución de rentas del IRPF? Repárese que nos encontramos ante *sociedades civiles* que *desarrollan unas genuinas actividades profesionales* pero a través de una verdadera *organización empresarial*. Entonces, ¿qué vertiente de la sociedad civil debe primar (la profesional o la empresarial) a efectos de la sujeción o no al impuesto sobre sociedades? La cuestión merece un epígrafe aparte, el siguiente.

IV. LAS SOCIEDADES CIVILES PROFESIONALES

1. Por tanto, las *sociedades de carácter profesional* quedan a extramuros del impuesto sobre sociedades. Ahora bien, ¿cómo viene interpretando la DGT el carácter profesional de la sociedad civil a estos efectos? ¿Incluye a todas las sociedades civiles profesionales, con independencia de las formalidades en su constitución? O, ¿solo estarán excluidas del ámbito del impuesto sobre sociedades las que se hayan formalizado de acuerdo con la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales¹⁶?

La DGT se ha decantado por esta última alternativa señalando que solo están excluidas del impuesto sobre sociedades profesionales que se hayan constituido conforme a la Ley de sociedades profesionales¹⁷; de forma que las restantes sociedades civiles de profesionales deberán tributar a través del impuesto sobre sociedades¹⁸. Y, nuevamente, el Departamento de Gestión Tributaria

¹⁶ Conforme a lo dispuesto en el artículo 1.1 de la Ley de sociedades profesionales se encuentran bajo el paraguas de dicha ley las sociedades profesionales «para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente colegio profesional». No obstante, los socios podrán renunciar a constituirse al amparo de la Ley de sociedades profesionales; tal y como habilita la disposición adicional segunda de la misma ley.

¹⁷ Consulta V3156/2016, de 6 de julio (NFC061424): «la entidad consultante es una sociedad civil profesional cuyo objeto social exclusivo es el ejercicio de la medicina y sus especialidades de ginecología y obstetricia. En la medida en que esta entidad esté sometida a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, al tratarse de una actividad de carácter profesional, quedará excluida del ámbito mercantil, y no tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS y después del 1 de enero de 2016 seguirá tributando de acuerdo con el régimen de atribución de rentas establecido en la sección segunda del título X de la LIRPF».

¹⁸ Consulta V4204/2016, de 3 de octubre (NFC062138): «En el presente caso, la entidad consultante es una *sociedad civil* que goza de personalidad jurídica a efectos del impuesto sobre sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal. Adicionalmente, la entidad consultante desarrolla una actividad de realización de tareas propias de *agentes comerciales* sin que en el escrito de consulta ni en la documentación aportada junto al mismo *conste que se haya constituido como sociedad profesional en los términos de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que debe entenderse que el objeto de la entidad tiene naturaleza mercantil*. Por lo tanto, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades, por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS».

acoge este criterio afirmando que «se entenderá como carácter profesional *exclusivamente* las actividades desarrolladas por las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales» (Instrucciones de 23 de diciembre de 2015¹⁹).

2. De esta doctrina administrativa se colige claramente que las sociedades civiles de profesionales creadas conforme a la Ley de sociedades profesionales se encuentran excluidas como contribuyentes del impuesto sobre sociedades, las cuales en todo caso tributarán a través del régimen de atribución de rentas²⁰.

Ahora bien, este posicionamiento administrativo, ¿se ajusta a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS y, a mayor abundamiento, se corresponde con los sectores tributario, civil y mercantil de nuestro ordenamiento?

3. Para dar respuesta a esta pregunta hay que solventar una cuestión previa, ¿pueden existir en nuestro ordenamiento sociedades civiles con objeto mercantil más allá de la mera literalidad de la LIS?

Frente a ciertos posicionamientos doctrinales que niegan tal posibilidad²¹, somos de la opinión que estas sí son posibles pues cuentan con cobertura legal (no en una norma tributaria) en el propio Código Civil; concretamente en su artículo 1.670 al prescribir que «las sociedades civiles, *por el objeto a que se consagren*, pueden revestir todas las *formas* reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del

¹⁹ Instrucciones de 23 de diciembre de 2015: «tendrán objeto mercantil y por tanto serán contribuyentes del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles (excepto las acogidas a la Ley 2/2007), que hayan rellenado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica: - A01. Alquiler de locales. - A03. Resto empresariales: Todos los epígrafes del IAE, excepto: Las actividades mineras: epígrafes de la sección 1, división 1 y las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (casilla 402 del modelo 036). - A04. Artísticas y Deportivas. - A05 Profesionales». Véase, a respecto, López Geta, J. M.^a (2016) y Ruiz Garros, S. (2016, p. 9).

²⁰ Instrucciones de 23 de diciembre de 2015: «Se marcará como "Sociedad civil profesional (SCP)" a las sociedades civiles constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (*deben haberse acogido a dicha ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución*). Estas entidades tributan como entidades en atribución de rentas». Y, así, por ejemplo, con relación a una sociedad civil dedicada a la peritación de siniestros se concluye que «no le resulta de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que debe entenderse que el objeto de la entidad tiene naturaleza mercantil. Por lo tanto, [...] tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades» (Consulta DGT núm. V1197/2017, de 18 de mayo –NFC065243–). Como deduce de dicha doctrina administrativa Ruiz Garros (2016, p. 9), al concluir que «esto significa que únicamente las sociedades civiles que realizan una actividad profesional y que están acogidas a la Ley 2/2007, carecen de objeto mercantil y, por lo tanto, no pasan a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016, mientras que las no acogidas a la Ley 2/2007 se van a convertir en contribuyentes del IS».

²¹ En este sentido Falcón y Tella (2015a y 2015b): «[...] más asombro causa la identificación de las sociedades civiles sujetas al impuesto sobre sociedades con las "sociedades civiles con objeto mercantil", por la sencilla razón de que este tipo de sociedades no existe [...]. Hay sociedades civiles con forma mercantil, pero no puede haber sociedades civiles con objeto mercantil». *Vid.*, también, Martínez Lafuente, A. (2015, p. 9).

presente Código». Por tanto, las sociedades civiles, si cuentan con un objeto mercantil, deberán (aunque es cierto que el texto legal utiliza el término potestativo «pueden») acudir a alguna de las *formas* societarias establecidas en el Código de Comercio. Cuestión distinta es determinar qué tipo de sociedades mercantiles podrán utilizar. En particular, cabe plantearse si pueden acudir a sociedades de capital o personalistas indistintamente, o no.

En este sentido las sociedades civiles nunca podrán acudir al formato de las sociedades de capital puesto que estas por imperativo legal siempre son de carácter mercantil (nunca civiles), conforme se estipula en el artículo 2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) («Las sociedades de capital, cualquiera que sea su objeto, tendrán carácter mercantil»). Pero no hay impedimento legal para que las sociedades civiles con objeto mercantil puedan acudir a las disposiciones del Código de Comercio que regulan las entidades personalistas, siempre que no entren en contradicción con el Código Civil. Concretamente nos estamos refiriendo a la sociedad colectiva (arts. 125 a 144 Código de Comercio) y a la sociedad comanditaria simple (arts. 145 a 150 Código de Comercio). Por tanto, las *sociedades civiles con objeto mercantil* son sociedades *materialmente* civiles (art. 1.670 Código Civil) cuyo *formato* es mercantil (de sociedad colectiva o de sociedad comanditaria simple) por su *objeto* (art. 2 Código de Comercio).

Las sociedades civiles con objeto mercantil deberán cumplir lo dispuesto en las normas del Código de Comercio sobre su creación y desarrollo de la actividad; y, en particular, deberán constituirse necesariamente en escritura pública y así poder acceder a su inscripción en el Registro Mercantil, conforme establece el artículo 119 del Código de Comercio²².

Las sociedades civiles con objeto mercantil, para disponer de personalidad jurídica propia, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.º Deben constituirse conforme a las reglas y requisitos previstos en el Código de Comercio para la creación de la sociedad colectiva o de la sociedad comanditaria simple.
- 2.º Debe formalizarse necesariamente en escritura pública. Consecuentemente, este requisito entra en contradicción con lo dispuesto por la DGT que permite, a efectos fiscales, que las sociedades civiles con objeto mercantil se puedan constituir a través de documento privado²³.

²² En este sentido entendemos correcta la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 21 de mayo de 2013 (que utiliza Falcón y Tella (2015a) para corroborar sus tesis) cuando confirma la denegación de la inscripción registral de una sociedad con objeto mercantil, habida cuenta de que «lo que se pretende es que acceda a los libros registro la titularidad de una sociedad denominada civil pero cuyo objeto es el desarrollo de una actividad indubitadamente mercantil y cuyo contrato de constitución no cumple mínimamente con las normas imperativas que rigen las sociedades mercantiles como señala la nota de defectos que no puede ser sino conformada».

²³ Consulta V4656/2016, de 3 de noviembre (NFC062862): «[...] En el ámbito tributario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades si se ha manifestado como tal frente a la Administración

3.º El requisito de su necesaria inscripción en el Registro Mercantil, frente a posiciones de signo opuesto (Zejalbo Martín, 2018), no resulta necesario conforme a la última doctrina del Tribunal Supremo²⁴, que ha sido reconocida por la DGT²⁵. Sin embargo, en nuestra opinión las *sociedades civiles con objeto mercantil* sí deberían inscribirse obligatoriamente en el Registro Mercantil para adquirir plena personalidad jurídica por mandato del artículo 119 del Código de Comercio²⁶.

4. Despejada la primera incógnita hay que plantearse otra distinta: ¿hay fundamento para negar la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades a las *sociedades civiles de profesionales* constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales?

Ya hemos visto como la DGT, ante la ausencia en la LIS de una definición de *objeto mercantil*, ha procedido a crear una propia que, sin ninguna referencia normativa complementaria sobre la que apoyar su decisión, concluye que las sociedades civiles constituidas conforme a la Ley de sociedades profesionales no tienen objeto mercantil y, por lo mismo, no pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades.

No compartimos dicho criterio, en primer lugar, porque vulnera lo dispuesto en el artículo 12.2 de la LGT que ordena que cuando los términos no se encuentren definidos en la normativa

tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este documento se haya aportado a la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Solo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales*» (También, Consultas núm. V0667/2016, de 17 de febrero –NFC058235– y núm. V0459/2016, de 5 de febrero –NFC058213–; entre otras muchas).

²⁴ STS de 7 de marzo de 2012, recurso casación número 682/2009 (NCJ057496): «[...] a diferencia de otros ordenamientos, como el francés, en el que el reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades civiles aparece vinculado a la inscripción de la sociedad y hasta que esta se produce rige la regla "il n'y a que des associés point de société" (tan solo existen asociados, no sociedad), al disponer el art. 1.842 del Código de Napoleón que "Les sociétés [...] jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation..." (Las sociedades [...] gozan de la personalidad moral a partir de su inscripción), al margen de su conveniencia o no, *nuestro sistema no exige la inscripción de las sociedades civiles en registro alguno* y ni el artículo 1669 del CC ni el 35 del mismo Código supeditan a la inscripción el reconocimiento de la personalidad de las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados» (fundamento segundo, *in fine*).

²⁵ Consulta de la DGT número V3969/2015, de 14 de diciembre (NFC057573), que reconoce la sujeción al impuesto sobre sociedades de una sociedad civil no inscrita en el Registro Mercantil.

²⁶ Además, las sociedades de profesionales, que están obligadas a constituirse conforme a la Ley de sociedades profesionales, necesariamente deben inscribirse en el Registro Mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de dicha ley. En esta línea se sitúa Falcón y Tella (2015a, pp. 4/6) cuando sostiene que «la única forma de dar contenido a la expresión "sociedad civil con objeto mercantil", como nuevo sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, es entender que la misma se refiere a las sociedades civiles (es decir, con objeto civil) inscritas en el Registro Mercantil. Actualmente es el caso de las sociedades profesionales».

tributaria los mismos «*se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*». Pues bien, en este supuesto lo que procede es acudir al Código de Comercio ya que es el cuerpo normativo que de manera genuina define y establece lo que debemos entender por *objeto mercantil*. Y en este sentido, hay que señalar que un contrato de sociedad tendrá un *objeto mercantil* cuando tenga por causa la realización *habitual* (art. 1 Código de Comercio) y *por cuenta propia*²⁷ de *actos objetivos de comercio* (art. 2 Código de Comercio), en donde lo fundamental es la búsqueda de un *ánimo de lucro* (art. 325 Código de Comercio)²⁸.

Por tanto es claro que *toda sociedad profesional* (constituida o no conforme a lo dispuesto en la Ley de sociedades profesionales) *tiene un objeto mercantil*, pues realiza actos de naturaleza mercantil y, frente a lo argumentado por la DGT, no hay base legal (es decir, en la LIS) para la exclusión del impuesto sobre sociedades a las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales.

4.1. Además, el criterio administrativo establece una *diferenciación irrazonable* en el régimen de tributación de las sociedades civiles de profesionales en función de que estén obligadas o no a constituirse conforme a la Ley de sociedades profesionales (que puede dar lugar a un trato discriminatorio contrario al principio de igualdad del art. 14 de la Constitución); de manera que solo las que no se encuentren sujetas a dicha ley serán sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades; mientras que las que se sitúan en su radio de acción tributarán a través del régimen de atribución de rentas en el IRPF si sus socios son personas físicas residentes en España.

Esta interpretación deriva en situaciones realmente rocambolescas como ocurre con los despachos de abogados articulados como sociedades civiles en régimen de comunidad de gastos que, a criterio de la DGT, se encontrarán sujetos al impuesto sobre sociedades²⁹, frente a los despa-

²⁷ STS (Sala 1.ª) número 235/2012, de 16 de abril (NCJ057061): «[...] para ser calificado como comerciante que la dedicación al comercio sea en propio nombre e interés –en este sentido la Sentencia de 17 de diciembre de 1987, que reproduce la de 27 de abril de 1989, afirma que la condición de comerciante o empresario requiere "no solo el dato real de la actividad profesional, con habitualidad, constancia, reiteración de actos, exteriorización y ánimo de lucro, sino también un dato de significación jurídica que, no exigido en el art. 1 del Código de Comercio, consiste en el ejercicio del comercio en propio nombre y en la atracción hacia el titular de la empresa de las consecuencias jurídicas de la actividad empresarial"» (fundamento segundo).

²⁸ STS (Sala 1.ª) número 570/1999, de 25 de junio (NCJ046059): «Dice la Sentencia de esta Sala de 20 de noviembre de 1984 que "entiende la doctrina científica más autorizada que la nota que caracteriza la compraventa *mercantil frente a la civil es el elemento intencional*, que se desdobra en un doble propósito por parte del comprador el de revender los géneros comprados, bien sea en la misma forma que los compró o adecuadamente transformados, y el *ánimo de lucro*, consistente en obtener un beneficio en la reventa, de modo que la compraventa mercantil *se hace no para que el comprador satisfaga sus propias necesidades sino para lucrarse con tal actividad*, constituyéndose el comprador en una especie de mediador entre el productor de los bienes comprados y el consumidor de los mismos, una vez transformados o manipulados"; en el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 10 de noviembre de 1989» (fundamento segundo).

²⁹ Consulta número V4655/2016, de 3 de noviembre (NFC062828): «[...] La entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del impuesto sobre sociedades, con un número de identificación fiscal, para lo cual debió presentar el documento privado o escritura pública de constitución. La entidad consultante *desarrolla la actividad de gestión de los gastos comunes derivados de un despacho de abogados que ejercen su actividad*

chos de abogados que, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1.1 de la Ley de sociedades profesionales, se encuentran constituidos como sociedades civiles de profesionales de la Ley de sociedades profesionales y, por lo mismo, su régimen de tributación será (como queda dicho, a juicio de la DGT) el de atribución de rentas.

Otro tanto ocurre con las sociedades civiles cuyo objeto son las labores de asesoramiento (fiscal, laboral, contable, etc.) pues en unos casos les atribuye la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades³⁰ y en otros no³¹.

Asimismo, la DGT introduce con la interpretación que viene sosteniendo *un componente dispositivo* en la elección del régimen de tributación que no depende de la propia LIS, sino de una norma no fiscal como la Ley de sociedades profesionales, pues la aplicación de esta no es imperativa para socios profesionales que pueden renunciar a la misma en el momento de la constitución de la sociedad civil profesional³². De manera que nos vamos a encontrar con sociedades

profesional de forma autónoma, es decir, cada uno de los socios de la sociedad civil presta sus servicios profesionales independientemente y factura a sus clientes en nombre propio. *La actividad económica de la sociedad civil, gestión de los gastos comunes, no está excluida del ámbito mercantil y, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades*, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS».

³⁰ Las sociedades civiles dedicadas al asesoramiento fiscal y contable serán sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades: «la entidad consultante desarrolla una actividad principal de asesoramiento fiscal y contable que tiene dada de alta en el epígrafe 842 de la sección primera del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas (IAE en adelante), así como otras actividades complementarias de administración de fincas y confección de nóminas y seguros sociales de los clientes, encuadradas en los epígrafes 834 y 849.9, respectivamente, del IAE. Puesto que las actividades desarrolladas por la entidad consultante consisten en la prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil, las mismas son constitutivas de un objeto mercantil. Consecuentemente, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS» (Consulta núm. V2412/2015, de 30 de julio –NFC055569–. En los mismos términos, la Consulta núm. V5060/2016, de 22 de noviembre –NFC063177–).

³¹ Si el asesoramiento es laboral, la DGT concluye que «la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad de carácter profesional excluida del ámbito mercantil. Por tanto, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.ª del Título X de la LIRPF» (Consulta núm. V2727/2015, de 22 de septiembre –NFC056094–). A la misma conclusión llega la Consulta número V0166/2017, de 24 de enero (NFC063639); con relación a una sociedad civil dedicada al asesoramiento fiscal, laboral y contable, concluyendo que «esta sociedad queda excluida del ámbito mercantil y no tendrá la consideración del contribuyente del impuesto sobre sociedades [...] y tributará como entidad en atribución de rentas». Sobre el particular, véase Cámara Barroso (2016, p. 7).

³² Compartimos la conclusión de Falcón y Tella (2015a, pp. 5/6) al destacar que «la incorporación de estos nuevos sujetos pasivos al impuesto sobre sociedades merece un juicio positivo en cuanto que no tendría sentido que las sociedades profesionales pudieran elegir su régimen fiscal a través del simple expediente de adoptar la forma civil o mercantil o alguna de las formas mercantiles de las sociedades de capital. Pero el juicio no es tan positivo si se advierte que la tributación por el impuesto sobre sociedades sigue siendo opcional en la práctica para muchas entidades, sobre todo para las de reducida dimensión, pues basta con no inscribirse en el Registro Mercantil».

civiles de profesionales no constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales (por renuncia expresa de los socios) que tributarán en el impuesto sobre sociedades³³; y sociedades civiles de profesionales que desarrollando idéntico objeto, al haberse constituido de acuerdo con la Ley de sociedades profesionales, tributarán de manera distinta a través del régimen de atribución de rentas³⁴. Llamativa (y criticable) es la Consulta número V4920/2016, de 14 de noviembre (NFC062999), con relación a una sociedad civil cuyo objeto social consiste en la prestación de servicios jurídicos, donde la DGT *soluciona la cuestión de manera salomónica*; concretamente, sostiene que «si estuviera acogida a la referida Ley 2/2007, quedaría excluida del ámbito mercantil, no tendría la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades [...]. En caso contrario, será contribuyente del impuesto sobre sociedades a partir del 1 de enero de 2016»³⁵.

En nuestra opinión, todas las sociedades civiles de profesionales, con independencia de su constitución o no conforme a la Ley de sociedades profesionales, cuentan con objeto mercantil (pues, como queda razonado, desarrollan actos mercantiles o de comercio en los términos que establece el Código de Comercio) y, consecuentemente, son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS, en la medida en que son plenas personas jurídicas.

V. LA EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS SOCIEDADES CIVILES DE FARMACIA Y NOTARÍA

1. El artículo 7.1 a) de la LIS establece como regla absoluta, que no contempla excepción alguna, que las sociedades civiles con objeto mercantil deberán tributar como contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Por tanto las sociedades civiles que desempeñan la actividad de farmacia o de notaría *necesariamente* (esto es, porque así lo establece la LIS) se encontrarán sujetas a dicho impuesto.

³³ Consulta número V4348/2016, de 10 de octubre (NFC062426): «una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del impuesto sobre sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal. Adicionalmente, la entidad consultante desarrolla una actividad de prestación de servicios jurídicos, señalándose expresamente en el contrato de sociedad civil que los otorgantes *manifiestan su inequívoca voluntad expresa de no someterse a la regulación especial de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*, por lo que debe entenderse que el objeto de la entidad tiene naturaleza mercantil. Por lo tanto, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, *tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades*, por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS».

³⁴ Consulta número V0974/2016, de 14 de marzo (NFC059368): «[...] la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad de abogacía, y parece desprenderse que *esta entidad está sujeta a la aplicación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*. Puesto que las actividades profesionales están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante *no tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades* por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS».

³⁵ A idéntica solución llega con motivo de las sociedades civiles cuyo objeto social es la agencia de seguros (Consulta núm. V2733/2017, de 25 de octubre –NFC066328–).

No obstante, no es este el parecer de la DGT que, nuevamente al margen de lo dispuesto en la LIS, construye una alambicada argumentación al objeto de excluir del impuesto sobre sociedades a tales entidades.

2. Con relación a la actividad de farmacia, la DGT sostiene que «el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia *corresponde al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, sin que puedan en consecuencia dichas actividades ser ejercidas por una sociedad mercantil*, encontrándose entre las referidas actividades, la adquisición, custodia, conservación y dispensación de los medicamentos y productos sanitarios» (Consulta DGT núm. V4142/2015, de 30 de diciembre –NFC056679–³⁶).

Parecida argumentación mantiene la DGT respecto a la actividad de notaría señalando que «el ejercicio de la fe pública corresponde íntegra y plenamente a los notarios de España. Por tanto, las comunidades de bienes y sociedades civiles mencionadas en los datos de la consulta se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que dichos notarios tienen en común [...] el ejercicio de las actividades atribuidas a las notarías *corresponde a los notarios titulares de los mismos*, que realizan unas funciones específicas de ejercicio de la fe pública, con dependencia del Ministerio de Justicia a través de la Dirección General de los Registros y del Notariado y cuya retribución está establecida en función del arancel notarial [...] *el rendimiento correspondiente a cada notaría, actúe un notario o varios en régimen de unión de despacho, deberá ser objeto de imputación al notario o notarios titulares del mismo*, por lo que, al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica titular de esta actividad, los rendimientos correspondientes a cada notaría por su actividad propia en ningún caso tributará por el impuesto sobre sociedades» (Consulta núm. V2716/2016, de 15 de junio –NFC060756–).

3. En nuestra opinión, esta argumentación confunde la titularidad de la actividad con la forma de estructurarla o llevarla a cabo. En primer lugar, no hay duda y no se discute que las propias disposiciones sectoriales que regulan la actividad de farmacia y de notaría atribuyan al farmacéutico y al notario persona física la condición de titular de la respectiva actividad, impidan la articulación grupal de las mismas. Es palmario, por ejemplo, y sin ánimo de caricaturizar, de que no opera una clínica sino el cirujano. Con ello queremos poner de manifiesto que el supuesto obstáculo para impedir la tributación en el impuesto sobre sociedades de estas actividades es un común a toda actividad profesional que, *per se*, será *personalísima* y no por ello las actividades profesionales, de manera automática e inexorable, se encuentran fuera del artículo 7.1 a) de la LIS.

En segundo lugar, esta doctrina administrativa no analiza si dichas actividades pueden constituirse como *sociedades civiles con objeto mercantil* en los términos que la misma DGT ha establecido a efectos del impuesto sobre sociedades. A saber, a) que la sociedad civil tenga plena personalidad jurídica, bastando a estos efectos que los pactos constitutivo no sean secretos o, dicho en palabras de la propia DGT, se manifieste a la Administración tributaria *una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad*, ya sea a través de una escritura pública

³⁶ También, las Consultas DGT números V1624/2016, de 14 de abril (NFC059453); y V4945/2016, de 15 de noviembre (NFC063108).

o, incluso, en documento privado. Y, a su vez, b) que dicha actividad responda a un objeto mercantil en los términos fijados por la DGT; tal y como hemos visto y criticado por nuestra parte.

Cumpléndose ambos requisitos, que han sido establecidos por la DGT, no atisbamos impedimento alguno para que, a efectos del impuesto sobre sociedades, nos encontremos ante sociedades civiles con objeto mercantil que deban tributar en dicho impuesto y no sus socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF. En otras palabras, no vemos obstáculo para aplicar a dichas actividades la doctrina administrativa general para las actividades profesionales desarrolladas en régimen de comunidad de gastos, que tributan como contribuyentes del impuesto sobre sociedades³⁷. En definitiva, lo que al menos cabe exigir a la DGT es coherencia con sus propios criterios, aunque (como ocurre en nuestro caso) no los compartamos.

VI. LA TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS PERSONAS FÍSICAS DE LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

1. Las percepciones que perciban los socios de una sociedad civil con objeto mercantil tendrán la calificación fiscal que corresponda en el IRPF conforme a la naturaleza de las mismas y deberán valorarse en términos de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS, al tratarse de operaciones vinculadas. De esta manera podremos encontrarnos ante diversas hipótesis calificatorias:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos de actividades económicas.
- Rendimientos de capital mobiliario.
- Rendimientos de capital inmobiliario.

2. Las retribuciones que perciban los socios a tenor de su condición de administradores o miembros del consejo de administración tendrán la consideración de rendimiento del trabajo, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.2 e) de la LIRPF³⁸. En este sentido, la DGT viene precisando que «en caso de que la sociedad no satisfaga al socio ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del impuesto»³⁹.

3. También hay que tener presente qué socio pueda desempeñar *funciones propias de la alta dirección o de gerencia*, con independencia de que sea o no administrador social. En este sentido

³⁷ Vid., *supra*, nota 29.

³⁸ Artículo 17.2 e) de la LIRPF: «En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: [...] Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos».

³⁹ Consultas DGT números V3106/2016, de 5 de julio (NFC061112); V4013/2016, de 21 de septiembre (NFC062147); y V4777/2016, de 10 de noviembre (NFC062959).

la última reforma societaria ha venido a superar la «teoría del vínculo»⁴⁰, reconociendo la posibilidad de una retribución específica para los miembros del consejo de administración que desempeñen labores *ejecutivas*, distintas de las propias del cargo de administrador⁴¹, que en el IRPF recibirán la calificación de rendimientos del trabajo. Aunque la norma mercantil solo habla de la necesidad de un contrato, pero no aclara la naturaleza de este (¿mercantil o laboral?). En principio la *fuerza atractiva* de las funciones de «alta dirección» con las funciones de administrador (pese a ser distintas) es la que determina la calificación a efectos del IRPF.

4. Por el contrario, si los rendimientos recibidos de la sociedad traen causa de una relación empresarial y, en particular, profesional, nos encontraremos como regla general ante rendimientos de actividades económicas. No obstante, existen en estos casos dos posibilidades calificatorias: rendimientos del trabajo (art. 17 LIRPF⁴²) o rendimientos de actividades económicas (art. 27 LIRPF⁴³). Con indudables consecuencias tributarias en función de una u otra calificación a efectos de admisión de gastos deducibles en la determinación de los rendimientos netos (más amplia para los rendimientos de actividades económicas, frente al carácter tasado de los mismos en los rendimientos del trabajo) y en la asunción de obligaciones tributarias formales (nimas en el caso de los rendimientos del trabajo).

Bajo estas coordenadas hay que partir de la *preferencia calificatoria* de tales rendimientos como procedentes de una actividad económica; habida cuenta de la remisión negativa de la definición legal de los rendimientos del trabajo que se lleva a cabo en la LIRPF, pues para que una

⁴⁰ Conforme a esta teoría reconocida por la doctrina legal del Tribunal Supremo, «las funciones de "alta dirección" (dirección, gestión, administración y representación) son las propias de los administradores, con lo que la relación laboral queda subsumida en la relación mercantil» (STS de 13 de noviembre de 2008, rec. núm. 3991/2004 –NFJ030831–; fundamento octavo: también, SSTs de 11 de marzo de 2010, rec. núm. 4002/2004; y de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 2795/2013 –NFJ057308–). Véase sobre el particular, Castro de Luna (2016, p. 5).

⁴¹ Artículo 249.3 del TRLSC: «Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan *funciones ejecutivas* en virtud de otro título, será necesario que *se celebre un contrato entre este y la sociedad* que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión». En dicho contrato «se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato. El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general» (art. 249.4 TRLSC).

⁴² Artículo 17.1 de la LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que *deriven*, directa o indirectamente, *del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas* [...]».

⁴³ Artículo 27.1 de la LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la *ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos*, con la *finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios* [...]».

retribución sea «salarial» a efectos del IRPF será necesario que la misma no tenga «carácter de rendimientos de actividades económicas»⁴⁴. Pues bien, como regla de principio ambas podrían darse a tenor de la naturaleza de la relación que liga al socio con la sociedad civil con objeto mercantil.

De esta manera, si la misma implica *una ordenación por cuenta propia de los factores de producción* por parte del socio, la calificación procedente sería la de rendimientos de actividades económicas. En la actividad económica existe *asunción del riesgo* a la hora de organizar los factores de producción necesarios para obtener un beneficio. Por el contrario, si tal admisión del riesgo no existe, nos encontraremos ante una relación por cuenta ajena en la prestación de los servicios remunerados al socio por la sociedad; ya que será la entidad la que asuma el riesgo con el cliente y, consecuentemente, la relación jurídica que media entre el profesional y la entidad estará caracterizada por las notas de «dependencia» y «ajenidad»⁴⁵ y, por lo mismo, los honorarios podrán calificarse como rendimientos del trabajo.

⁴⁴ En palabras de Magraner Moreno (2015, p. 8) «antes de calificar un rendimiento como del trabajo debemos analizar, con carácter previo, si el rendimiento en cuestión puede ser calificado como actividad económica».

⁴⁵ STS, Sala de lo Social, de 20 de enero de 2015, recurso casación número 587/2014 (NSJ051292): «a) La calificación de los contratos no depende de la denominación que les den las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. b) En el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un precio o remuneración de los servicios. El contrato de trabajo es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral. c) Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera. De ahí que en la resolución de los casos litigiosos se recurra con frecuencia para la identificación de estas notas del contrato de trabajo a un conjunto de hechos indiciarios de una y otra. d) Los indicios comunes de la nota de dependencia más habituales son: la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario; el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. e) Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros: la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario –y no del trabajador– de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o con el público, como fijación de precios o tarifas, y la selección de clientela, o personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y su cálculo con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones. f) En el caso concreto de las profesiones liberales, son indicios contrarios a la existencia de laboralidad la percepción de honorarios por actuaciones o servicios fijados de acuerdo con indicaciones corporativas o la percepción de iguales o cantidades fijas pagadas directamente por los clientes. En cambio, la percepción de una retribución garantizada a cargo no del cliente, sino de la empresa contratante en función de una tarifa predeterminada por acto, o de un coeficiente por el número de clientes atendidos, constituyen indicios de laboralidad, en cuanto que la atribución a un tercero de la obligación retributiva y la correlación de la remuneración del trabajo con criterios o factores estandarizados de actividad profesional manifiestan la existencia de trabajo por cuenta ajena. g) En las profesiones liberales la nota de la dependencia en el modo de la prestación de los servicios se encuentra muy atenuada e incluso puede desaparecer del todo a la vista de las exigencias deontológicas y profesionales de independencia técnica que caracterizan el ejercicio de las mismas» (fundamento segundo).

4.1. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha modificado el artículo 27.1 de la LIRPF introduciendo un tercer párrafo que tiene por objeto *clarificar* estas situaciones, al ofrecer una *regla objetiva de calificación* para los servicios prestados por el socio-profesional a la sociedad, que rompe con la argumentación vista del análisis de la naturaleza jurídica de la relación socio-sociedad profesional preexistente⁴⁶.

«[...] No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente *procedentes de una entidad* en cuyo capital participe derivados de la *realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas*, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, *tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social* que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

Por tanto, a partir de dicha regulación, los requisitos para que los honorarios profesionales prestados por el socio-profesional a la *sociedad* reciban la calificación de rendimientos de actividades económicas son los siguientes:

- 1.º Que el socio-profesional participe en el «capital» de la «entidad». Ahora bien, no se especifica nada más. Es decir, no se establece un porcentaje mínimo de titularidad en el capital, ni en qué momento se debe ser socio (a fecha de devengo del IRPF, a la finalización de la prestación del servicio, en el momento del pago de los servicios...), ni si debe haber un tiempo de mantenimiento de las acciones⁴⁷.
- 2.º Que la actividad desarrollada por la «entidad» y por el socio-profesional tenga la condición del «profesional» (esto es, que se trate de una actividad incardinable en la Sección Segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económica⁴⁸).

⁴⁶ Camacho Rubio (2016, p. 12) se muestra crítico con esta nueva regulación precisamente porque «la reforma es un claro ejemplo de una tendencia desgraciadamente generalizada en el derecho tributario, y no demasiado respetuosa con el principio de tutela judicial efectiva, tendente a promulgar normas jurídicas que contienen axiomas para definir, de forma diferente, conceptos que tienen un significado comúnmente aceptado, que, de esta forma, se ve alterado. Ello tiene el efecto añadido de limitar los medios de defensa de los contribuyentes que ya no podrán discutir la definición legal, que se convierte en una suerte de presunción "iuris et de iure", por más que nuestra convención interior se resista a aceptar una definición legal que no concuerda con el sentido usual del término».

⁴⁷ Estas cuestiones son abordadas por Magraner Moreno (2015, pp. 16 y 17); en su opinión, el término «capital» se refiere exclusivamente a sociedades de capital; de manera que este requisito solo se cumplirá «cuando el servicio se preste a sociedades de capital». Asimismo, manifiesta que «el legislador debería precisar el periodo en el que la participación debe ostentarse para no incurrir en innecesarios conflictos interpretativos».

⁴⁸ Y así lo reconoce la DGT, entre otras, en su Consulta vinculante número V2027/2015, de 29 de junio (NFC055504): «[...] debe tenerse en cuenta que el mismo –el párrafo tercero del artículo 27.1 LIRPF– no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, *sino a las actividades realizadas por el*

- 3.º Que el socio-profesional se encuentre dado de alta como «autónomo» (es decir, esté adscrito al régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos –RETA– o a una mutualidad de previsión social que actúa como alternativa al RETA⁴⁹). Sin embargo, este requisito, pese a su aparente claridad, plantea problemas pues efectúa una remisión a la normativa de la Seguridad Social y esta restringe la obligatoriedad del referido régimen especial a un círculo muy concreto de autónomos⁵⁰; de

socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su impuesto sobre la renta de las personas físicas, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el impuesto sobre sociedades. Ahora bien, en dicho párrafo se exige que *la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad,* y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3.ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas, esté matriculada en la Sección Primera de las tarifas de dicho impuesto, y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda de las tarifas de dicho impuesto por la realización de dichas actividades. Por lo tanto, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF *debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.* Además, será necesario igualmente que *la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad,* debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional...» (Se trata de una doctrina administrativa constante y reiterada. Véanse, entre otras, Consultas vinculantes núms. V3053/2015, de 13 de octubre –NFC056677–; V0834/2016, de 2 de marzo –NFC059388–; V1984/2016, de 9 de mayo –NFC059753–; V0091/2017, de 19 de enero –NFC063586–; y V0783/2017, de 27 de marzo –NFC064397–).

⁴⁹ Cfr., Consultas DGT vinculantes números V3053/2015, de 13 de octubre (NFC056677); V0834/2016, de 2 de marzo (NFC059388); y V1984/2016, de 9 de mayo (NFC059753).

⁵⁰ Disposición adicional 27.ª del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio: «1. *Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella.* Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias: 1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado. 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo. 3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

manera que solo deben estar adscritos al RETA *los trabajadores por cuenta propia o autónomos que ejerzan funciones de dirección y gerencia que conlleven el desempeño del cargo de consejero o administrador, o bien presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella*⁵¹.

4.1.1. Pues bien, todo este planteamiento ha sido reconocido, sin ambages, para las percepciones recibidas por los socios-profesionales de las sociedades civiles con objeto mercantil, siempre que tengan una causa u origen profesional⁵².

4.2. Si no se cumplieran estos requisitos del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF surge nuevamente la duda. ¿Nos encontramos entonces ante rendimientos del trabajo o podría sostenerse que aun así podrán calificarse como rendimientos de actividades económicas? La DGT, a partir de la dicción literal del artículo 17.1 de la LIRPF y del carácter *residual* de la definición de rentas del trabajo, señala que en tales casos los honorarios se calificarán como rendimientos del trabajo⁵³. Sin embargo, somos de la opinión de que en estas situaciones (de incumplimiento de alguno de los requisitos vistos) lo fundamental para la calificación de los honorarios vendrá del análisis de la relación jurídica que efectivamente liga al profesional con la sociedad profesional preexistente⁵⁴. Veremos qué dicen los tribunales.

5. Si el socio percibiera retribuciones en función de su condición de socio, es decir, a resultas de la distribución de beneficios de la sociedad civil con objeto mercantil, los rendimientos tendrán la calificación fiscal de rendimientos de capital mobiliario (art. 25.1 LIRPF). La misma calificación recibirán las rentas satisfechas como consecuencia de la cesión a la sociedad civil de capitales propios por parte del socio (art. 25.2 LIRPF).

2. No estarán comprendidos en el Sistema de Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios.

3. Lo establecido en el apartado 1 no afectará a los trabajadores recogidos en los artículos 2 b), 3 y 4 del texto refundido de las Leyes 116/1969, de 30 de diciembre, y 24/1972, de 21 de junio, por las que se regula el Régimen especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar, aprobado por Decreto 2864/1974, de 30 de agosto».

⁵¹ Y como concluye Magraner Moreno (2015, pp. 21-22) «es posible que el socio profesional tenga una participación en la entidad [...] y que no deba incluirse en el régimen especial de la Seguridad Social por cuenta propia o autónomos».

⁵² Consultas DGT números V0546/2016, de 10 de febrero (NFC058248); V3390/2016, de 18 de julio (NFC061229); V4186/2016, de 3 de octubre (NFC062134); y V4250/2016, de 4 de octubre (NFC062624).

⁵³ *Id.*, Consultas DGT vinculantes números V3053/2015, de 13 de octubre (NFC056677); V0834/2016, de 2 de marzo (NFC059388); y V1984/2016, de 9 de mayo (NFC059753): «[...] *En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven "del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"*».

⁵⁴ De la misma opinión, Magraner Moreno (2015, p. 15).

6. Por último, si el socio arrienda a la sociedad civil el uso de inmuebles, las retribuciones percibidas por aquel se calificarán como retribuciones de capital inmobiliario (art. 22 LIRPF), salvo que el socio disponga de una persona contratada laboralmente a tiempo completo, en cuyo caso estaremos ante rendimientos procedentes de una actividad económica (art. 27.2 LIRPF).

En definitiva, «las rentas que deriven de las relaciones jurídicas entre el socio y la sociedad civil, contribuyente del impuesto sobre sociedades –según destaca González de Aguilar–, deberían recibir el mismo tratamiento fiscal que si de una sociedad mercantil se tratase, puesto que a efectos de tributación directa (IRPF e impuesto sobre sociedades) se han equiparado ambos tipos de sociedades» (Rosillo González de Aguilar, 2016, pp. 5/5).

VII. CONCLUSIÓN

La inclusión de las sociedades civiles en su *sede natural*, el impuesto sobre sociedades, por tardía, no deja de merecer una valoración positiva. Cuestión distinta es la particular redacción que ha llevado a cabo el legislador, puesto que lejos de clarificar el estatus de dichas entidades en el impuesto, lo ha dificultado de manera evidente hasta el punto de que es la DGT quien está actualmente determinando las sociedades civiles que tributan en el impuesto sobre sociedades y las que se mantienen en el régimen tradicional de atribución de rentas.

La raíz del problema se encuentra, como hemos visto, en la artificial distinción pergeñada en la LIS, diferenciando entre sociedades civiles por su objeto social. Las consecuencias de esta regulación se han traducido, primero, en la *creación administrativa* de un sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades: las sociedades civiles con objeto mercantil, no constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales. Basta con comparar este axioma con la redacción del propio artículo 7.1 a) de la LIS para advertir que *algo falla* en términos de reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE). Asimismo, y en segundo lugar, en el intento de ofrecer luz a los obligados tributarios a efectos de su sujeción o no al impuesto sobre sociedades se está vertiendo una doctrina administrativa con resultados rocambolescos y contradictorios, donde actividades sociales materialmente idénticas tributarán, a juicio de la DGT, en impuestos diferentes, pudiendo generar trato diferenciados carentes de justificación objetiva, con lo que ello puede derivarse desde la perspectiva del principio de igualdad (art. 14 CE).

Por ello, desde estas páginas, proponemos una nueva redacción del artículo 7.1 a) de la LIS, donde, sin distinciones, se incluya a la sociedad civil como contribuyente del impuesto sobre sociedades.

Referencias bibliográficas

Alonso Madrigal, F. J. (1999). *Legalidad de la infracción tributaria*. Madrid: Dykinson.

Camacho Rubio, J. (2016). La prestación de servicios del socio a la sociedad: una nueva manera de complicar las cosas. *Quincena Fiscal*, 7.

- Cámara Barroso, M.^a C. (2016). Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016. *RCyT. CEF*, 398.
- Casado Ollero, G. (1993). *Prólogo* a la obra de Alonso González, L.M. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Castro de Luna, M. J. (2016). Tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los administradores y socios de una entidad. Análisis de posibles situaciones: especial consideración a las retribuciones percibidas por los socios de sociedades profesionales. *Quincena Fiscal*, 15.
- Falcón y Tella, R. (1999). Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley. *Revista Española de Derecho Financiero*, 104.
- Falcón y Tella, R. (2015a). Las sociedades civiles con objeto mercantil (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales no inscritas. *Quincena Fiscal*, 5.
- Falcón y Tella, R. (2015b). De nuevo sobre las comunidades de bienes y las sociedades civiles. *Quincena Fiscal*, 22.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1987). El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el Ordenamiento tributario español. *Estudios de Derecho y Hacienda* (Homenaje a C. Albiñana García-Quintana). Madrid: IEF.
- López Geta, J. M.^a (2016). Las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria*, 12.
- Magraner Moreno, F. J. (2015). Calificación y cuantificación de las prestaciones de servicios efectuadas por los socios profesionales en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 21.
- Martínez Lafuente, A. (2015). Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia. *Carta Tributaria*, 5-6.
- Palao Taboada, C. (1985). Reserva de Ley y Reglamentos en materia tributaria. *Funciones financieras de las Cortes Generales*. Madrid.
- Pérez Royo, F. (1978). El principio de legalidad tributaria en la Constitución. *Estudios sobre el proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Recoder de Casso, E. (1979). El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero. *Hacienda Pública Española*, 59.
- Rosillo González de Aguilar, A. (2016). Las sociedades civiles y su tributación en el Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria*, 14.
- Ruiz Garros, S. (2016). Novedades en el régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, producidas desde noviembre de 2015 (y II). *RCyT. CEF*, 397.
- Zejalbo Martín, J. (2018). *La personalidad jurídica de la sociedad civil no inscrita: entre la doctrina decimonónica y la jurisprudencia actual*. Recuperado de <www.notariosyregistradores.com/doctrina/ARTICULOS/2013-sociedad-civil.htm> [consultado el 24 de enero de 2018].

Claroscuros en el cese y la transmisión del patrimonio empresarial: Más allá del solapamiento con TPO

Alfonso Mas Ortiz

*Profesor doctor TU. Universidad de Cádiz
Director del Máster de Asesoría Fiscal. UCA*

EXTRACTO

Cuando finaliza el ejercicio de una actividad económica, los bienes afectos a la misma pueden permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo o pueden abandonarlo, ya sea en su globalidad o por partes, ya en el mismo momento del cese o en un momento posterior. Nos enfrentamos a una amalgama de diferentes situaciones tributarias que presenta aristas que van más allá del posible solapamiento entre el IVA y el ITP (modalidad TPO) cuando se trata de la transmisión de bienes inmuebles, tanto porque un elemento tan subjetivo como la intención presenta gran protagonismo, como por la diferente casuística que nos podemos encontrar, bien desde la óptica del que cesa en la actividad o bien desde la óptica del que la adquiere.

Desde nuestra perspectiva, además de la necesaria coordinación entre ambos tributos, merece un análisis profundo tanto la subrogación en el procedimiento de regularización de los bienes de inversión transmitidos (o pendientes de serlo), como el eventual autoconsumo que se genere, llegando incluso a poder encontrarnos una doble imposición, como analizaremos en estas líneas.

Palabras clave: patrimonio empresarial; regularización; transmisión global.

Fecha de entrada: 21-12-2017 / Fecha de aceptación: 31-01-2018

Confusion in the ending and the transmission of total business heritage: Beyond overlapping with TPO

Alfonso Mas Ortiz

ABSTRACT

When the exercise of an economic activity ends, the assets affected by it may remain in the patrimony of the taxpayer or may leave it, either in its entirety or in parts, either at the moment of the cessation or at a later time. We are faced with an amalgam of different tax situations that present edges that go beyond the possible overlap between the VAT and the TPO when it comes to the transmission of immovable property, both because a subjective element as well as the intention plays a major role, such as by the different casuistry that we can find, both from the point of view of the one that ceases in the activity and from the perspective of the one who acquires it.

From our perspective, in addition to the necessary coordination between the two taxes, a thorough analysis deserves both the subrogation in the regularization procedure of the investment assets transmitted (or pending to be so), as well as the possible self-consumption that is generated, even reaching to be able to find a double imposition, as we will analyze in these lines.

Keywords: business assets; regularization; global transmission.

Sumario

1. Introducción
2. Conceptos previos
 - 2.1. El patrimonio empresarial: concepto y delimitación
 - 2.2. El procedimiento de regularización de los bienes de inversión
3. Posiciones doctrinales sobre la incompatibilidad entre IVA y TPO en las transmisiones del patrimonio empresarial global
4. Solapamiento entre no sujeción y regularización
 - 4.1. Planteamiento
 - 4.2. La «huida» del artículo 7.1.º de la LIVA
5. El cese en la actividad económica: cuestiones controvertidas
 - 5.1. Efectos colaterales a la «huida»
 - 5.2. La interpretación de la jurisprudencia comunitaria
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Mas Ortiz, A. (2018). Clarosucros en el cese y la transmisión del patrimonio empresarial: Más allá del solapamiento con TPO. *RCyT. CEF*, 424, 97-122.

1. INTRODUCCIÓN

Cuando finaliza el ejercicio de una actividad económica, los bienes afectos a la misma pueden permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo o pueden abandonarlo, ya sea en su globalidad o por partes. Nos enfrentamos a una amalgama de diferentes situaciones tributarias que presenta aristas que van más allá del posible solapamiento entre el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas –TPO–) cuando se trata de la transmisión de bienes inmuebles, tanto porque un elemento tan subjetivo como la intención presenta gran protagonismo, como por la diferente casuística que nos podemos encontrar, bien desde la óptica del que cesa en la actividad o bien desde la óptica del que la adquiere.

Como sabemos, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso con ocasión del cese en la actividad, se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en virtud de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 4¹ de la LIVA. No obstante, el artículo 7.1.⁰² de la misma norma dispone que *no estará sujeta* al impuesto la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Es el propio Tribunal Supremo³ quien afirma que «la finalidad del precepto es la de facilitar la transmisión de empresas o partes de empresas, evitando recargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal que, al menos determinados sujetos no tienen la posibilidad de recuperar

¹ «Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...] b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

² «1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta ley».

³ STS, Sala 3.ª, de 24 de marzo de 2011 (rec. de casación núm. 6295/2006 –NFJ042646–), reproducido por la Sentencia posterior de fecha 22 de noviembre de 2012 (rec. de casación núm. 1577/2010 –NFJ049579–).

de forma inmediata a través del ejercicio del derecho de deducción. Además, añadimos ahora, aun cuando exista dicha posibilidad, no cabe duda que la no sujeción produce por regla general, menos distorsiones que la sujeción plena».

Para ello, como se dispone en el párrafo tercero del citado artículo, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Debemos destacar que el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992 supone la transposición al ordenamiento interno del artículo 5, apartado 8, de la anterior Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del vigente artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que dispone que «Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales».

De hecho, encontramos en la exposición de motivos de la Ley 28/2014⁴, la cual otorga una nueva redacción al analizado artículo 7 de la LIVA, que con dicha norma «se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma».

En otras palabras, el último acto que realiza un empresario cuando cesa en la actividad se considera, a efectos de IVA, que se trata de un acto todavía en el desarrollo de una actividad empresarial. No obstante, cuando se transmita la totalidad del patrimonio empresarial, dicha operación estará no sujeta, siempre que, reiteramos, el adquirente efectivamente afecte dicho patrimonio empresarial adquirido a una actividad económica. Por tanto, como analizaremos, existen requisitos tanto para el transmitente como para el adquirente.

Además de ello, una situación que no encuentra un acomodo legislativo expreso es aquella en la que los bienes permanecen en el patrimonio del cesante, pero en «expectativa de venta»,

⁴ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

sin afectación a una actividad económica en la que ya se ha cesado, y sin haberse producido una efectiva transmisión de los mismos. Las consecuencias de carácter tributario mientras perdura ese lapso temporal también serán objeto de nuestro análisis.

Si bien es cierto que la transmisión de los bienes de naturaleza inmobiliaria cuando se transmite la globalidad del patrimonio empresarial ha sido tradicionalmente un asunto que ha sido objeto de atención doctrinal, dado el principio de incompatibilidad que rige en nuestro sistema tributario entre IVA e ITP, no es menos cierto que las consecuencias tributarias en los supuestos en que se produzca simplemente un cese que no lleve aparejado la transmisión de la totalidad de dicho patrimonio no ha sido objeto de mucha atención doctrinal. Además de ello, tanto en caso de cese como de transmisión global, desde nuestra perspectiva merece un análisis profundo la subrogación en el procedimiento de regularización de los bienes de inversión transmitidos (o pendientes de serlo), de naturaleza mobiliaria como inmobiliaria, y el eventual autoconsumo que se genere, llegando incluso a poder encontrarnos con una doble imposición, como trataremos en estas líneas.

2. CONCEPTOS PREVIOS

2.1. EL PATRIMONIO EMPRESARIAL: CONCEPTO Y DELIMITACIÓN

Antes de iniciar nuestro análisis, debemos hacer un pequeño inciso para plantearnos qué hemos de entender a este respecto por «unidad económica». Dicho concepto, tradicionalmente acuñado por el derecho mercantil, carece de una definición precisa dentro de nuestro ordenamiento jurídico español, a pesar de que se encuentra recogido, entre otros preceptos, en el artículo 133.12 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, estimándose por la práctica totalidad de la doctrina mercantilista que se trata de un concepto más laxo y amplio que el de rama de actividad⁵. Ahora bien, ¿son equiparables los conceptos de «unidad económica» y de «rama de actividad»? Calvo Vérguez (2011, p. 27) estima que no tendrían por qué apreciarse diferencias significativas entre el concepto de rama de actividad y el de unidad económica, ya que simplemente se requiere que los elementos transmitidos sean aptos para constituir una actividad económica autónoma⁶ y que lleguen a constituir la para

⁵ En la vigente LIS, el concepto de «rama de actividad» se define en su artículo 76.4 en los siguientes términos: «Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios». Dicha acepción debe ceñirse al marco normativo establecido al efecto por la Directiva comunitaria 2009/133/CE del Consejo, en virtud de la cual se entenderá por rama de actividad «el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de una organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios».

⁶ En esta misma línea se sitúa, entre otras, la contestación de la DGT a la Consulta de 18 de enero de 2010 (V0026/2010 –NFJ037152–), en la que el citado centro directivo volvió a reiterar que la adquisición de un número de instalacio-

el adquirente, con independencia de que ya la constituyeran, o no, para el transmitente. Lo que se exige es la transmisión de una empresa o de una parte de la misma susceptible de constituir una explotación autónoma, siendo suficiente con la concurrencia de la intención inicial de continuar con la explotación de los elementos adquiridos, y bastando igualmente la mera intención de continuar desarrollando una actividad, cualquiera que esta sea⁷.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003⁸, dictada en el asunto C-497/01 (NFJ015629)⁹, señala en su apartado 40 que «el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias».

De esta forma, la citada sentencia *Zita Modes* sentó, por tanto, las líneas básicas para que la transmisión de una empresa tributara como una operación no sujeta a efectos del IVA, disponiendo que las transmisiones que podían dar lugar a la aplicación de este régimen eran exclusivamente aquellas en las que el beneficiario tuviese la intención de explotar el establecimiento mercantil, o la parte de la empresa transmitida, y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, posición en la que el TJUE coincidió con la Comisión, ya que esta había señalado en el curso del procedimiento jurisdiccional que dio lugar a dicha resolución que la mera venta efectuada con carácter aislado de accesorios de moda (el transmitente se dedicaba en el presente caso a esta actividad) no constituía una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido que establecía la antigua Sexta Directiva, sino una entrega ordinaria de existencias de una empresa. Además, el TJUE consideró que una interpretación que exigiese que la actividad ejercida por el cesionario fuese exactamente la misma que la desarrollada por el cedente sería muy restrictiva.

nes solares fotovoltaicas (placas solares) incluidas dentro de las que conforman un parque solar, procediéndose a su vez la subrogación del adquirente en un contrato de mantenimiento y gestión integral de las mismas, no determina que dichos elementos, por sí solos, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. En consecuencia, no acompañándose la transmisión objeto de consulta de soporte técnico-administrativo alguno, estima la DGT que no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que la misma pueda ser considerada como constitutiva de una unidad económica autónoma, debiendo quedar por ello sujeta a IVA y tributando cada uno de los bienes que la compongan independientemente según las normas del mismo que resulten aplicables.

⁷ Véase en este sentido, Sáenz Olazagoitia Díaz de Ceiro (2004).

⁸ En esta misma línea, la STJUE de 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Faxworld (NFJ016629). Con anterioridad, el mismo tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las Sentencias de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank plc. (NFJ009256), y de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey National plc. (NFJ010200).

⁹ *Zita Modes* Sarl.

El Tribunal Supremo¹⁰, en Sentencia de 30 de junio de 2011, ahonda en la cuestión al disponer que no basta con que el conjunto de elementos transmitidos permita desarrollar en un futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitarlo en el momento en que se produce la transmisión. Ello no supone, en opinión de Barrachina (2013), la inmediatez en el desarrollo de la actividad económica, en la medida en que la comentada STJUE recalca que debe existir la intención¹¹ del beneficiario de explotar el establecimiento mercantil, y no de liquidarlo, sin que se exija que con anterioridad a la transmisión el beneficiario haya ejercido la misma actividad que el cedente¹². Por tanto, como disponen Arribas León y Herмосín Álvarez (2004, p. 85), estamos ante una cuestión de hecho que debe apreciarse en cada caso, no pudiendo señalarse un lapso temporal mínimo, puesto que la LIVA no lo prevé.

El propio TJUE, en Sentencia de 10 de noviembre de 2011, dictada en el asunto C-444/10 (NFJ044772)¹³, perfila más el concepto de transmisión de patrimonio empresarial con el análisis de un caso en que el inmueble, como elemento esencial del negocio, no formaba parte de los elementos enajenados. Estima el tribunal que en el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble, de forma que (apdo. 40) «el hecho de que los locales comerciales se entregaran únicamente en alquiler al adquirente, y no se vendieran a este, no constituye, en el asunto principal, un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor».

De esta forma, el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que «constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes,

¹⁰ Rec. núm. 5654/2009 (NFJ044257).

¹¹ Señala el párrafo tercero del artículo 7.1.º: «A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional».

¹² Esta exigencia de todo punto razonable plantea, sin embargo, el problema de determinar en qué casos concurre esa intención de continuar la explotación, al tratarse de un ánimo subjetivo. Tendremos que acudir, en cada caso concreto, a datos objetivos que puedan constituir indicios de la existencia o no de dicha intención, entre los que cobrará relevancia el tiempo transcurrido entre la transmisión y la liquidación del negocio o su nueva transmisión. Pero, desde luego, no cabe fijar una regla general aplicable a todos los supuestos. Ni puede descartarse que, existiendo un ánimo serio de continuación de la actividad, existan circunstancias económicas que obliguen al adquirente a transmitir los bienes, sin que pueda exigirse regularización alguna. *Vid.* Almudí Cid (2005, p. 2).

¹³ Christel Schriever.

siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma» (apdo. 45).

Se infiere pues de esta sentencia que debemos distinguir:

- Aquellos negocios en los que el inmueble resulta un elemento esencial de la explotación, esto es, es consustancial al negocio: solo habrá transmisión del patrimonio empresarial si se transmite la propiedad del inmueble (Velarde Aramayo, 2013)¹⁴.
- Aquellos negocios en la explotación se podrían llevar a cabo en el inmueble en el que se situaba el negocio transmitido, o en otro inmueble (Velarde Aramayo, 2013)¹⁵, es suficiente con que exista un arrendamiento de dicho inmueble para que se considere que se transmite el patrimonio empresarial. Ahora bien, la cautela que introducen los jueces en la sentencia es que esto será así siempre que de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica, sin precisar exactamente el alcance de dicho concepto.

En cuanto a la necesidad de que dicha transmisión del patrimonio empresarial se efectúe en un solo acto temporal, o bien se pueda llevar a cabo a través de diferentes fases, destacamos una consulta de la Dirección General de Tributos (DGT)¹⁶, en la que se expresa que «el hecho de que la transmisión de una universalidad de bienes, que puedan funcionar de manera autónoma, se efectúe en fases sucesivas, motivado, como en este supuesto, por la especial complejidad y volumen de la operación a realizar, no desvirtúa la naturaleza de la operación siempre que dichas transmisiones sucesivas se realicen en el marco del mismo contrato de transmisión y estén debidamente identificadas en el mismo».

Dicho planteamiento nos lleva a preguntarnos sobre el eventual incumplimiento de la transmisión de dicho patrimonio empresarial si se produjera en un momento posterior a la primera fase de dicha venta, situación ante la cual la propia DGT dispone que «si finalmente existiesen activos o elementos que no se llegasen a transmitir y que fueran esenciales para considerar el conjunto como una universalidad de bienes capaz de funcionar de manera autónoma, habría que proceder a la rectificación de la tributación correspondiente a las fases anteriores, pues se trataría de operaciones sujetas al impuesto que implicarían el consiguiente devengo del mismo».

¹⁴ Velarde Aramayo, M. S., pone como ejemplo de locales con instalaciones físicas que son necesarias para desarrollar la actividad la transmisión de un hotel o la venta de un club deportivo.

¹⁵ Velarde Aramayo, *ult. op. cit.*, pone como ejemplo de actividad que no requiere la utilización de locales específicos la transmisión de una agencia de viajes.

¹⁶ Consulta V1378/16, de 4 de abril (NFC060038).

2.2. EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DE LOS BIENES DE INVERSIÓN

Antes de afrontar las posibles consecuencias en cuanto al procedimiento de regularización de bienes de inversión cuando se produzca la transmisión del patrimonio empresarial, o simplemente el cese, debemos poner de relieve sintéticamente el contenido de dicho proceso.

Como sabemos, la mecánica liquidatoria del IVA posibilita la inmediata deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, incluso sin que se produzca la entrada en funcionamiento, pero la deducibilidad la debemos calificar de «provisional» en cuanto a que será revisable si cambia el porcentaje de deducción o bien el grado de afectación de dicho bien al patrimonio empresarial del sujeto pasivo, dando lugar a un procedimiento de regularización técnico y profuso, al ser muy diferentes las variantes que dan lugar a su preceptiva aplicación. De esta forma, la técnica de la regularización pretende adecuar la deducción practicada en el momento de la adquisición del bien al uso efectivo del mismo y ajustarla si procede en los ejercicios posteriores, incluso si sale del patrimonio del sujeto pasivo por cese de la actividad, habida cuenta de que se trata de bienes incorporados a la empresa con una cierta vocación de permanencia.

Por tanto, se considera que constituyen aspectos diferenciados y complementarios la admisión de la deducción del IVA soportado en la adquisición de un bien de inversión y, por otro lado, que dicha deducción tenga un carácter irreversible tomando en consideración exclusivamente las circunstancias del año en que se adquirió, toda vez que el bien de inversión posee como parámetro definitorio su utilización plurianual, por lo que mediante el procedimiento de regularización se modula retroactivamente la deducción inicialmente practicada.

En la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, constituye el sistema de regularización de deducciones un elemento esencial para garantizar la exactitud de las mismas y la neutralidad en la carga fiscal. Así, literalmente se establece en el artículo 184 que «La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

En relación con el procedimiento de regularización cuando se lleva a cabo una transmisión del patrimonio empresarial, deberíamos calificar como *excepción técnica* la dispuesta en el artículo 107.Cinco de la LIVA, al establecer que: «Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º de esta ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente. En tales casos, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el periodo de regularización será la que corresponda al adquirente».

Por tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo citado, en caso de transmisión de un patrimonio empresarial, el adquirente queda subrogado en la posición del adquirente en cuanto a la

posible revisión de las cuotas deducidas durante el periodo que reste hasta completar el plazo de regularización de bienes de inversión. Esto es, si el grado de prorrata o afectación de los bienes de inversión una vez en el patrimonio del adquirente variara con respecto al porcentaje que dichos bienes tenían con el anterior «dueño», procederá regularizar las cuotas soportadas.

En consonancia con ello, el artículo 110.Cuatro de la LIVA señala que el procedimiento aplicable, por parte del vendedor, a las entregas de bienes de inversión en el periodo de regularización «no será de aplicación, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º, de esta ley»¹⁷. Esta regulación es, por tanto, consecuencia de la anterior, ya que se refleja que el transmitente de un patrimonio empresarial no deberá llevar a cabo el procedimiento de regularización de entregas de bienes cuando se transmite la globalidad del patrimonio empresarial. Sin perjuicio de ello, subrayamos de nuevo, el adquirente «hereda» los grados de afectación y prorrata del transmitente.

Es importante reseñar que para su aplicación práctica se debería imponer al transmitente la obligación de comunicar al adquirente el porcentaje de deducción aplicado en la adquisición de cada uno de esos bienes, ya que lo contrario devendría en un procedimiento de imposible aplicación. De esta manera, con la regulación actual, en la que únicamente se dispone la obligación de subrogación pero no la obligación de información por parte del transmitente, entendemos que la situación del adquirente no goza de seguridad jurídica, en la medida en que no hay una comunicación oficial que le sirva de base en una correcta aplicación del procedimiento de regularización.

3. POSICIONES DOCTRINALES SOBRE LA INCOMPATIBILIDAD ENTRE IVA Y TPO EN LAS TRANSMISIONES DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL GLOBAL

El artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone en su último inciso: «También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido».

Constituye una cuestión ampliamente estudiada esta sujeción, de manera que en la medida en que el patrimonio empresarial transmitido en su globalidad contenga inmuebles, la transmisión estará sujeta al ITP (modalidad de TPO). Como se puede constatar, es unánime la doctrina

¹⁷ Resaltar que, como ya dijimos en epígrafes anteriores, solo se considera operación no sujeta cuando los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma y suficiente para desarrollar una actividad empresarial o profesional.

en la consideración de que se produce una quiebra del principio comunitario de neutralidad, ya que, como afirma Calvo Vérguez (2012, p. 20), con buen criterio, la sujeción a ITP supone que el adquirente queda sujeto a un impuesto que no puede deducir, constituyendo una carga fiscal y financiera, incumpliendo el mandato del legislador comunitario con respecto a la necesidad de que la neutralidad presida el tributo, de forma que el sujeto pasivo revista sus operaciones con la simplificación y sin sobrecarga de la tesorería.

En esta línea, ponen de manifiesto De Bunes Ibarra y Sánchez Gallardo (2008, p. 166) que no deja de ser un contrasentido la finalidad buscada por la norma comunitaria y el resultado conseguido por la norma española, ya que la norma comunitaria «persigue facilitar la transmisión de las empresas, evitando el coste financiero que el IVA representa, por lo que es difícil explicar la razón de por qué un Estado ha hecho uso de la susodicha facultad para establecer sobre los inmuebles incluidos en el patrimonio transmitido un impuesto como el de "transmisiones patrimoniales onerosas", que implica un coste definitivo, y no solo un coste financiero»¹⁸.

Incide Alba Gil (2014, p. 451) en la génesis del establecimiento de esta medida, al plantearse si el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 es compatible con el derecho comunitario al gravar la transmisión de los inmuebles de una empresa suponiendo que encubren transmisiones simples de inmuebles de forma automática, sin necesidad de probar el ánimo elusorio, afirmando que cuando esa misma norma, pretendiendo un efecto corrector de conductas no deseadas, se aplica a situaciones en las que no concurren los presupuestos fácticos objetivamente analizados, quien se excede en el comportamiento represor es la Administración, al pretender aplicar su mandato más allá del contexto fáctico que inspiró sus términos.

Destacamos asimismo que Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2008, p. 172) proponen, como alternativa, que se podría permitir la sujeción al IVA de la transmisión de inmuebles y la renuncia a las exenciones, en caso de que resulte aplicable alguna de las exenciones del artículo 20.Uno de la LIVA o, en caso contrario, «debería mantenerse la no sujeción en la transmisión global de la empresa, eliminando el ITPAJD»¹⁹.

¹⁸ Asimismo nos parece interesante la reflexión de Falcón y Tella (2008), que afirma que el propio tenor de la directiva permite entender que la opción concedida a los Estados oscila entre sujetar a IVA toda la operación o considerar que no existe transmisión (esto es, que el adquirente «continúa la personalidad del cedente»). El legislador español optó por la no sujeción, lo que permite concluir, en su opinión, que no procede la aplicación de ningún tributo indirecto (ni el IVA ni el ITP y AJD), pues no hay transmisión a efectos fiscales. Añade asimismo el citado autor que el ITP y AJD representa, no ya solo un coste financiero, sino también un coste definitivo, nada desdeñable es muchos casos.

¹⁹ En esta misma línea, destacamos también a Blázquez Castillo (2010, p. 67), que refiriéndose a la redacción del artículo 7.5 del texto regulador del ITP, se expresa en los siguientes términos: «resulta ciertamente paradójico que por la aplicación de un supuesto de no sujeción, que tiene como finalidad la protección de la liquidez y la tesorería del adquirente de una unidad económica, se acabe tributando al 7% de TPO. Por ello cabe cuestionarse si la vía de la no sujeción es la más apropiada para alcanzar el fin anteriormente expuesto, o quizás hubiera sido preferible recoger estos supuestos de no sujeción bajo el título de una *exención renunciabile* y alcanzar así el verdadero fin perseguido por la

En relación con esta misma cuestión, también debemos reseñar otro aspecto destacable relativo a la posible descoordinación entre el texto literal vigente del IVA y del ITP, en cuanto a la no sujeción de IVA y la sujeción a ITP cuando se transmite un patrimonio empresarial. Así, en el ya transcrito artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 se hace alusión a la sujeción de las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de *la totalidad de un patrimonio empresarial*, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA. En contraposición, el texto del analizado artículo 7.1.º de la LIVA hace referencia expresa tanto al patrimonio empresarial global como a una rama de actividad.

Con este tenor literal de la norma que regula el ITP, nos debemos preguntar si debemos entender que en el caso de una transmisión de únicamente una rama de actividad o unidad económica independiente que contenga un inmueble, la transmisión de dicho inmueble se encuentra no sujeta a IVA ni sujeta a TPO en la medida en que el tenor literal del artículo 7.5 mencionado solo hace referencia a la sujeción en la transmisión de patrimonio empresarial global.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 19 de febrero de 2015²⁰, alude expresamente al tema y lo zanja, al afirmar que no procede interpretar el artículo 7.5 del texto refundido atendiendo a su literalidad, sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, que busca la coordinación necesaria entre el IVA y la modalidad TPO del ITP y AJD, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición.

Así las cosas, el tribunal entiende que «la referencia que efectúa el artículo 7.5 del texto refundido a la "transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial" debe comprender la "transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente", a la que alude el artículo 7.1 de la Ley 37/1992 para declarar la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido, y que en términos tanto de la jurisprudencia comunitaria como nacional se sintetiza en que constituya una unidad económica autónoma».

4. SOLAPAMIENTO ENTRE NO SUJECCIÓN Y REGULARIZACIÓN

4.1. PLANTEAMIENTO

El análisis doctrinal expuesto queda pues constreñido a la carga fiscal que supone esa sujeción a TPO puesta de relieve. Además queremos subrayar también que en virtud de lo dispuesto

directiva comunitaria de no sujetar a tributación indirecta la transmisión de inmuebles pertenecientes a una universalidad de bienes cuando la transmisión se realiza entre empresarios o profesionales a efectos del IVA».

²⁰ RG 6307/2011 (NFJ057614).

en el artículo 107.Cinco de la LIVA ya transcrito, nos parece claro que cuando se transmite la totalidad de un patrimonio empresarial el legislador establece como regla general que debe producirse una subrogación en el procedimiento de regularización por parte del adquirente que se beneficia de la no sujeción.

No obstante, el último párrafo del artículo 7.1.º dispone que «Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente *en cuanto a* la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta ley». Acudimos al texto para entender su alcance, determinando el artículo 20.Uno.22.º A) en su cuarto párrafo: «Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número».

De esta forma, la adquisición de un bien inmueble integrado en un patrimonio empresarial transmitido globalmente se encuentra no sujeto a IVA y, además, dicha entrega no se considera primera transmisión, por lo que el bien no pierde el carácter de nuevo, si se tratara de un inmueble con la consideración de circulante, o bien simplemente el adquirente «hereda» también el número de años de utilización por parte del transmitente, si se trata de bienes adscritos al inmovilizado²¹.

Con esta premisa, trataremos de centrar la cuestión: si se produce la transmisión de un patrimonio empresarial, en la medida en que la operación está no sujeta al IVA, y habiendo en dicho patrimonio empresarial bienes inmuebles, la transmisión de los mismos vía onerosa estará sujeta a TPO, pero nos planteamos si además debe el adquirente de un bien inmueble subrogarse en la posición del transmitente como sujeto pasivo obligado a llevar a cabo un procedimiento de regularización pese a que la operación no está sujeta a IVA.

Esta situación se generaría desde el punto y hora en que el bien transmitido haya tenido la consideración de bien de inversión²² para el transmitente, toda vez que con el carácter de circulante no habría lugar a procedimiento de regularización. Ahondando en ello, también cabría la posibilidad de plantearse que todo bien de inversión inmerso en una transmisión de patrimonio empresarial debe considerarse desde ese preciso momento circulante, realizando una interpretación muy forzada de la situación (y que rechazamos como veremos más adelante), pero que supondría en dicho caso la apertura del procedimiento de regularización para el transmitente, ya que como sabemos que la desafectación también conlleva la apertura del procedimiento de regularización.

²¹ *Vid.*, en esta línea, Menéndez García (2012, p. 158). También, Morón Pérez (2009) que entiende que «así pues, la ulterior transmisión que realizara el adquirente del patrimonio empresarial tendría la misma consideración –primera o segunda– que hubiera tenido si la hubiera realizado el transmitente sin mediar la enajenación del patrimonio de la empresa».

²² Ya procedimos a un exhaustivo análisis del concepto en nuestro artículo: Mas Ortiz (2014).

No hemos encontrado en la doctrina quien se pronuncie expresamente sobre la doble sujeción que planteamos: TPO, por un lado, y la subrogación en el procedimiento de regularización del IVA, por otro. Como hemos puesto de relieve, sí es cierto que existe un clamor por parte en cuanto a la consideración de que los bienes inmuebles incardinados en la transmisión del patrimonio empresarial no deben quedar sujetos a TPO, pero la exégesis del problema que planteamos relativo a la «doble imposición ITP-regularización» adolece desde nuestro punto de vista de un vacío legislativo.

Tampoco encontramos en los pronunciamientos de la DGT sobre la posibilidad de que haya una subrogación por parte del adquirente en la posición del transmitente de un bien inmueble a los efectos de la regularización del IVA si la operación está no sujeta a IVA y sí a TPO. Así, Consultas como la V0587/2011, de 9 de marzo (NFC040799), se limitan a reproducir el texto legislativo sin entrar en las consecuencias tributarias concretas del asunto, al disponer: «En virtud de los preceptos anteriormente transcritos, cuando concurren determinados requisitos el sujeto pasivo deberá proceder a regularizar las deducciones practicadas por la adquisición de bienes de inversión durante el periodo de regulación o cuando proceda a su transmisión antes de finalizar dicho periodo. Así sucederá cuando a la transmisión objeto de consulta no le resulte de aplicación el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992. Sin embargo, no procederá regularizar cuota alguna en los supuestos de transmisión de bienes de inversión durante el periodo de regularización en la medida en que a dicha entrega le resulte aplicable la no sujeción a que se refiere el artículo 7, número 1.º de la Ley 37/1992. En tales casos, el adquirente queda automáticamente subrogado en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de la referida ley por lo que, en su caso, será el adquirente el que deba proceder a la regularización de deducciones durante el año de la adquisición y los que resten hasta terminar el periodo de regularización»²³.

Es obvio que partimos de la base de que el preceptivo plazo de nueve años establecido para el procedimiento de regularización no hubiera transcurrido, de manera que los posibles efectos perniciosos para el adquirente se minimizan cuanto menor sea el número de años que pervivieran con la obligación de llevar a cabo la regularización.

Lógicamente, un escenario favorable para el adquirente lo encontraríamos cuando el transmitente tuviera una prorrata cero o muy cercana a dicha cifra, por lo que la regularización (así como incluso el eventual incumplimiento por parte del adquirente en cuanto a la intención de continuidad empresarial con los bienes adquiridos) apenas tendría consecuencias, e incluso nulas consecuencias si la variación fuera inferior al 10% legalmente establecido.

No obstante, si nos situamos en el peor escenario posible, nos podemos plantear el supuesto en el que el sujeto pasivo transmitente posea un porcentaje de prorrata pleno, teniendo el adqui-

²³ También destacamos la Consulta V1624/2015, de 26 de mayo (NFC055024), que se limita a subrayar la necesidad de la subrogación, no haciendo tampoco mención a esa posible doble imposición.

rente un porcentaje de prorrata cero o inferior al 100%. Pensemos, por poner un ejemplo, en un sujeto pasivo que adquiere un edificio de oficinas en alquiler, asumiendo los elementos organizativos del mismo (personal, instalaciones) en una operación de sucesión empresarial. En la medida en que el adquirente tuviera otros inmuebles cuyo arrendamiento estuviera exento de IVA, su porcentaje de prorrata, inferior al 100% en todo caso, determinarán la necesidad de regularizar el IVA soportado por quien le transmite el negocio, generando una cuota adicional de IVA a ingresar cada año hasta que el bien tuviera una antigüedad de nueve.

De esta forma incluso debemos contemplar que, en el caso de bienes inmuebles con poca antigüedad en el patrimonio del transmitente del patrimonio empresarial (teniendo, por tanto, pendiente un proceso de regularización de bienes de inversión cercano a nueve años), cuando la diferencia entre el porcentaje de prorrata del adquirente y del transmitente sea importante, al nuevo propietario del inmueble le podría suponer más gravosa la tributación por el efecto de la regularización que la propia cuota del ITP.

Por tanto, poniendo el acento en la necesaria apertura del procedimiento de regularización que debe llevar a cabo el adquirente, queremos complementar la postura de la doctrina mayoritaria, en cuanto a que nos resulta obvio que el principio de neutralidad y el marco normativo comunitario demandan la exigencia de que la transmisión del patrimonio empresarial no se grave por el ITP, pero no es menos cierto que no encontramos autores que subrayen que los mismos argumentos predicables en cuanto a que la ficción que autoriza el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE de considerar que no existe entrega debería servir tanto para evitar el gravamen por ITP como para evitar un procedimiento de regularización que puede resultar asimismo gravoso para el adquirente.

En definitiva, en el ánimo de analizar situaciones que pudieran producirse realmente en la praxis, pondremos de relieve a continuación la situación ante la que nos encontramos si la transmisión del patrimonio empresarial no se produce en bloque, ficticia o realmente.

4.2. LA «HUIDA» DEL ARTÍCULO 7.1.º DE LA LIVA

Como hemos examinado, parece claro que la sujeción a TPO en el supuesto de transmisiones inmobiliarias englobadas en la totalidad de un patrimonio empresarial se positiviza con ánimo antielusorio por parte del legislador, pero no es menos cierto que crea lo que podemos denominar un «caldo de cultivo» para tratar de evitar, en todo caso, que una operación de transmisión del patrimonio empresarial se considere como tal a efectos tributarios, tratando de eliminar algún elemento en la transmisión que consiga que la misma pierda la consideración de patrimonio global, logrando de esta forma que los inmuebles puedan ser sometidos a tributación en IVA, con exención renunciabile.

Muy gráficamente lo expone Morón Pérez (2009, p. 65), al afirmar que lo que constituye una verdadera incongruencia es que probablemente resulte «más rentable», desde el punto de

vista fiscal, adquirir la empresa «a trozos», puesto que así se evitará que juegue la no sujeción regulada en el artículo 7.1.º, con lo que los elementos transmitidos seguirán la tributación que a ellos corresponda en el IVA, existiendo, por tanto, la posibilidad de deducir el soportado. En tal sentido, hay que tener en cuenta que aun cuando las segundas y ulteriores entregas de edificaciones están exentas en el IVA, cabe la posibilidad de renunciar a la exención al objeto de que las mismas tributen en él y no en TPO.

Podríamos llegar a pensar que en caso de realizar las transmisiones de unidades económicas fraccionadamente no resultaría aplicable el artículo 7.1.º de la LIVA, de forma que cada elemento independiente tributaría según su régimen general. Incluso se podría considerar la posibilidad de evitar el pago del TPO, cuando el transmitente se reserve la titularidad de bienes inmuebles afectos a la actividad correspondiente, con el simultáneo arrendamiento de esos inmuebles al adquirente, de forma que la transmisión del restante patrimonio empresarial evitaría la no sujeción al IVA y la futura transmisión de los inmuebles arrendados estaría asimismo exenta de IVA, en una operación susceptible de renuncia a dicha exención.

Acudimos a la jurisprudencia comunitaria para tratar de evaluar la «vía de escape» del artículo 7.1.º, y nos encontramos que el TJUE se ha pronunciado sobre dicho asunto en la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10²⁴, disponiendo en sus apartados 29 y 30 que «también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si este dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate. Cualquier otra interpretación provocaría una *distinción arbitraria* entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales. En efecto, ni la redacción del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva ni su finalidad dejan suponer que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la citada disposición», concluyendo en el apartado 34 que «incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales, no es necesario, por regla general, para garantizar el mantenimiento del comercio minorista cedido, que el propietario del comercio lo sea también del inmueble en el que se encuentra el comercio».

De acuerdo con la doctrina fijada comunitariamente, la DGT²⁵ ha obrado en consecuencia en Consultas como la de 4 de agosto de 2014 (V2133/2014 –NFC052052–), disponiendo que «así, en relación con la operación consultada de transmisión del negocio de bar incluyendo todos

²⁴ Finanzamt Lüdenscheid contra Christel Schriever (NFJ044772).

²⁵ En este mismo sentido, la Consulta V3088/2016, de 4 de julio (NFC061187), reitera su criterio con respecto a la transmisión de un gimnasio.

los elementos materiales e inmateriales necesarios para su funcionamiento a excepción del local que será arrendado al adquirente por un plazo de cinco años prorrogables, debe concluirse que, de acuerdo con los criterios expuestos en esta contestación, no impide la aplicación del supuesto de no sujeción el hecho de que el consultante ponga a disposición de la adquirente el inmueble mediante un contrato de arrendamiento, siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica», desterrando la vía de escape que apuntamos podría considerarse, aunque entendemos que siempre será posible que el contribuyente acuda a otro tipo de ingeniería fiscal similar.

Prueba de la ingeniería fiscal que proponen algunos contribuyentes para tratar de evitar la no sujeción a ITP de los inmuebles por mor de la aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA, la tenemos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016²⁶ en la que no se admite recurso de casación para la unificación de la doctrina en la medida en que las circunstancias planteadas en cada situación son diferentes. En concreto, se analiza en la sentencia la siguiente situación: «la titularidad por parte de una primera sociedad mercantil de una empresa hotelera, compuesta por un inmueble y la maquinaria, menaje, ajuar y demás elementos instrumentales o auxiliares necesarios para el desarrollo de dicha actividad; el inicial arrendamiento a una segunda sociedad de ese negocio, con todos sus elementos integrantes, y la constancia de esta actividad de arrendamiento de negocio en la memoria económica que la primera sociedad presentó en el Registro Mercantil; y la posterior transmisión de la totalidad de los elementos del mencionado negocio, unos meses más tarde, a esa misma segunda sociedad».

Sintéticamente, no admite el Alto Tribunal que las circunstancias expuestas sean coincidentes con otra alegada por la defensa²⁷, exponiendo que «En el caso de la sentencia de contraste las circunstancias concurrentes son estas otras: "la titularidad por una primera sociedad de un inmueble, sin que en el mismo desarrollara una actividad empresarial; el arrendamiento de ese inmueble a una segunda sociedad, que desarrolla una actividad hotelera con medios y personal propios de dicha arrendataria; la transmisión a una tercera persona o entidad solamente del inmueble; y la extinción del arrendamiento con ocasión de dicha transmisión, al no haber ejercitado la arrendataria ningún derecho de adquisición preferente cuando le fue notificada la transmisión».

Queremos de esta forma poner de relieve con estos extractos precisamente la diferenciada casuística que se plantea en aquellos casos en que los contribuyentes llevan a cabo conductas tributarias que están diseñadas con la intención de evitar la tributación en TPO de los inmuebles transmitidos en operaciones de transmisión global del patrimonio empresarial. Ahondaremos en la cuestión.

²⁶ Rec. núm. 3680/2015 (NFJ070673).

²⁷ STSJ de Asturias de 29 de mayo de 2015, recurso número 307/2013 (NFJ059832).

5. EL CESE EN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA: CUESTIONES CONTROVERTIDAS

5.1. EFECTOS COLATERALES A LA «HUIDA»

Si nos centramos en los supuestos en los que una operación de transmisión de patrimonio empresarial se llevara a cabo «escalonadamente» para evitar la sujeción a TPO de los inmuebles incluidos en dicha operación, debemos tener en consideración las consecuencias de este planteamiento para ambas partes del negocio jurídico: es cierto que el adquirente evitará de esta forma la sujeción a TPO, pero no debemos perder de vista las consecuencias para el transmitente.

Como hemos tenido oportunidad de contemplar en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, comentada, en el «diseño» de una operación como la analizada, cada parte, transmitente y adquirente, va a tener unos intereses tributarios que, desde nuestro punto de vista, resultan enfrentados.

Si nos centramos en la tributación del transmitente, queremos reseñar lo ya expuesto: con la transmisión del patrimonio empresarial, por completo o por unidades de negocio, la operación no se considera sujeta a IVA, circunstancia que al transmitente no le afecta por la propia mecánica del impuesto. Adicionalmente, merced a la regulación actual, con este tipo de transmisión el vendedor evita afrontar un procedimiento de regularización de bienes de inversión que abandonan su patrimonio al existir una subrogación en la preceptiva regularización que deberá afrontar necesariamente el adquirente.

Queremos, con un inciso, abundar en que obviamos la posibilidad expuesta líneas atrás de que antes del cese forzosamente se produzca automáticamente una desafectación de los bienes de inversión, que pasarían a considerarse circulante, por el simple hecho de estar dispuestos para la venta. No contemplamos esa posibilidad por la propia naturaleza de los bienes del circulante, cuya seña de identidad es precisamente estar concebidos para comerciar con ellos, a diferencia de los bienes de inversión (inmovilizado en terminología de la LIS) que se encuentran inmersos en el proceso productivo, y entendemos que no pierden tal condición por enajenarse, ya que dicha enajenación es admitida tanto durante la vida económica del sujeto pasivo y, en consecuencia, tanto más al final de la misma.

Supuesto distinto lo constituye la situación en que no se transmitiera el patrimonio empresarial como un todo o por ramas, situación en la que el transmitente se situaría en una posición de «cese de actividad económica», ya que al no vender la totalidad de su patrimonio, conservaría activos empresariales sin vender (o dispuestos para la venta como veremos), con unas consecuencias muy diferentes a las previstas en el artículo 7.1.º.

De esta forma, la transmisión de bienes afectos a una actividad económica con motivo del cese se trata por mor del mencionado artículo 4 de la LIVA de una operación plenamente suje-

ta a IVA, de manera que los bienes de inversión transmitidos en la operación serán objeto de un procedimiento de regularización *único* en el IVA, que lógicamente debe afrontar el transmitente. La cuestión controvertida se encontraría en la situación tributaria de los bienes no transmitidos en dicha operación de cese.

En la medida en que los bienes aún no transmitidos permanecieran en el patrimonio personal del transmitente (si es persona física) o en el patrimonio personal de una sociedad inactiva, legalmente podría calificarse dicha operación de autoconsumo, con la preceptiva autorrepercusión de la cuota, de manera que se deberá llevar a cabo el proceso de regularización de bienes de inversión si el periodo del mismo no ha transcurrido.

En otros términos, en el diseño de una operación de transmisión del patrimonio empresarial, incluyendo bienes inmuebles sin la consideración de circulante, si la operación se produce «por fases» en el objetivo de evitar la tributación por TPO y la subrogación en el procedimiento de regularización de los bienes de inversión por parte del adquirente, en los términos analizados, se daría lugar a una operación de autoconsumo para el transmitente en cuanto a los bienes no transmitidos. Intereses enfrentados, en términos tributarios.

Ahora bien, la redacción legal dispone que nos encontraremos ante un supuesto de autoconsumo cuando un bien de inversión afecto al patrimonio empresarial se desafecta y pasa a formar parte del patrimonio personal del contribuyente²⁸, como dispone el artículo 9.1.º a) de la LIVA, pero no se hace mención a una situación transitoria que podríamos calificar de bien «dispuesto para la venta», pero que aún no se ha conseguido vender. Por lo expuesto, entendemos que el legislador más bien debería haber matizado la expresión, ampliándola al concepto «pasar a estar a disposición» del empresario, en la medida en que ha perdido su afectación.

Si acudimos a la jurisprudencia comunitaria para tratar de aclarar el momento en que efectivamente se entiende que se produce el cese de una actividad económica a los efectos de determinar el comienzo del procedimiento de regularización de bienes de inversión que estudiamos, debemos reseñar que la STJUE de 3 de marzo de 2005²⁹, en la que el sujeto pasivo plantea si puede disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el periodo en el que ya no explotaba el restaurante, ante lo cual el tribunal manifiesta que la entonces vigente Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permi-

²⁸ En relación con la aplicabilidad de esta situación a una persona jurídica y su posible patrimonio personal nos remitimos a Ruiz de Velasco Punin (2012).

²⁹ Asunto C-32/03, Fini H contra Skatteministeriet (NFJ019066).

tiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.

Más recientemente encontramos abundamiento en la doctrina comunitaria con la STJUE de 9 de noviembre de 2017³⁰, que nos recuerda que en caso de cese de la actividad económica imponible de una sociedad (salvo en los casos de transmisión a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes), la Directiva IVA dispone expresamente en su artículo 18, letra c), que la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes podrá asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a deducción de cuotas, incluso en el supuesto de una sociedad disuelta y en liquidación.

En esta misma línea, Ruiz de Velasco (2012, p. 92) afirma que debería admitirse que, una vez producido el cese en la actividad económica, aquellos bienes del patrimonio empresarial que se encuentren a la espera de ser vendidos, siguen o permanecen afectos a una actividad económica, y con respecto a ellos no puede tener lugar el devengo del IVA en concepto de autoconsumo por transferencia al patrimonio personal del sujeto pasivo. Es decir, tales bienes están directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo³¹.

Resumiendo lo expuesto queremos poner el acento en que aquellas situaciones de transmisión del patrimonio empresarial que se plantearan como un simple cese en la actividad, pero sin transmisión de todo el patrimonio del sujeto pasivo, devienen en una serie de consecuencias jurídicas que, como veremos a continuación, han llevado al TJUE a pronunciamientos «de cierre» que estimamos afectan profundamente a la situación tributaria del cesante.

5.2. LA INTERPRETACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

Centremos la cuestión: nos encontramos en aquellos supuestos en los que el empresario cesa en su actividad económica, pero por motivos de «planificación fiscal», no vende su patrimonio empresarial en conjunto, a efectos de evitar el TPO para el adquirente de los inmuebles de dicho patrimonio.

¿En qué situación quedan los bienes que permanecen en el patrimonio del sujeto pasivo sin que se vendan? Según el tenor literal de la norma examinada, se sitúan en la esfera del autoconsumo. De esta manera, tratándose de bienes de inversión, deberá llevarse a cabo el procedimiento

³⁰ Asunto C-552/16, Wind Innovation 1 (NFJ068443).

³¹ Adelantamos ya que no estamos de acuerdo con la autora, en la medida en que dicha situación debe ser acotada temporalmente, cerrando las puertas a situaciones *ad infinitum*.

de regularización de los mismos siempre que no haya transcurrido el periodo legalmente previsto (4-9 años según la naturaleza del bien).

No se contempla, como hemos analizado legalmente, la situación de los activos «dispuestos para la venta», esto es, el procedimiento de regularización comenzará sin contemplar el ánimo, real o ficticio, de proceder a su venta. De esta forma, se evita un «alargamiento ficticio» de dicho proceso menguando los efectos impositivos de la regularización.

De esta forma, ¿debemos entender que el transmitente de los bienes de un patrimonio empresarial que, en connivencia con el adquirente, decide plantear la operación «por fases» para evitar el TPO de la transmisión de los bienes inmuebles, únicamente deberá afrontar, en términos de tributación, el proceso de regularización de los bienes de inversión que permanezcan en su patrimonio?

La respuesta es negativa, toda vez que aquellos bienes que no tengan la condición de bienes de inversión, quedarán sujetos a tributación en concepto de autoconsumo, con la autorrepercusión consiguiente, con independencia de que haya efectivamente un acto de consumo real, como hemos analizado. Esta postura nos podría invitar a pensar que, una vez finalizado el plazo preceptivo de regularización de los bienes de inversión, los mismos pueden desafectarse del patrimonio empresarial sin efectos tributarios. No se trata de una cuestión baladí, si pensamos por ejemplo en un bien inmueble con carácter de bien de inversión, que no fuera transmitido con el resto del patrimonio empresarial, aunque fuera con carácter momentáneo. Acudimos a la jurisprudencia comunitaria para esclarecer la situación.

La STJUE de 3 de marzo de 2016³² está referida a un sujeto pasivo que tiene previsto cesar en su actividad económica, y su patrimonio empresarial comprende una parte de un inmueble que construyó hace tiempo, beneficiándose de la deducción del impuesto soportado. El sujeto pasivo cuestiona que proceda someter a tributación dicha parte del inmueble, debido al largo tiempo transcurrido desde su construcción. Aduce que ha expirado el periodo previsto para la regularización posterior de la deducción del impuesto soportado en la adquisición de dicha parte del inmueble. Por tanto, el asunto versa sobre las diferentes técnicas de rectificación posterior de la deducción del impuesto soportado.

Ante esta situación, el Tribunal de Justicia afirma que el Derecho de la Unión en materia de IVA establece a tal efecto diferentes sistemas normativos que, aparentemente, se solapan en parte. En consecuencia, deberá delimitar dichos sistemas normativos, planteándose si «¿Ha de interpretarse el artículo 18, letra c), de la Directiva sobre IVA en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad del sujeto pasivo, una vez expirado el periodo de regularización establecido en el artículo 187 de la Directiva, los activos fijos del sujeto pasivo –respecto de los cuales este haya deducido el impuesto soportado por su adquisición– no están sujetos a tributación ni se deben

³² Asunto C-229/15, Minister Finansów contra Jan Mateusiak (NFJ069953).

incluir en el inventario de liquidación, siempre y cuando haya finalizado el periodo legalmente establecido para la regularización de la deducción del impuesto soportado por su adquisición, el cual se determina en función de la vida útil prevista de dichos activos en la empresa del sujeto pasivo, o bien en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica del sujeto pasivo, los activos fijos están sujetos a tributación con independencia del periodo de regularización?».

Como se dispone en el apartado 29 de la sentencia, «de un modo similar se ha pronunciado el Tribunal de Justicia respecto del artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA: la tributación pretende evitar que los bienes sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad sujeta al impuesto. De este modo, un sujeto pasivo que reciba un bien proveniente de su empresa para destinarlo al consumo final privado estará sujeto al IVA del mismo modo que si hubiera adquirido ese bien de otro sujeto pasivo. Por lo tanto, se equiparan las entregas efectuadas por un tercero y las entregas efectuadas a uno mismo».

En definitiva, considera el tribunal que, si al cese de la actividad un bien, de inversión o no, aún tiene un valor residual, no habrá sido consumido en el marco de la actividad económica y, por tanto, su subsiguiente uso privado deberá ser gravado con el devengo del IVA repercutido (auto), siempre y cuando no concurra ninguna exención tributaria, todo ello con independencia del posible proceso de regularización del IVA soportado como hemos comentado.

6. CONCLUSIONES

Tras el análisis llevado a cabo, en primer término se infiere claramente que es necesario un esfuerzo por parte del legislador que termine con los claroscuros que hemos ido poniendo de relieve, de manera que no sea necesario acudir a la jurisprudencia para interpretar, por ejemplo, que cuando se regula la transmisión de un patrimonio empresarial global en el ITP, el sentido de la norma de sujeción a TPO estudiada va referida no únicamente a la transmisión de un patrimonio empresarial global como dice el tenor literal del artículo 7.5, sino también a los inmuebles que se transmiten englobados en una rama de actividad o unidad de negocio, como sí concreta explícitamente la normativa de IVA. Resultaría indudablemente menos conflictivo si la necesaria coordinación entre los impuestos indirectos se trasladara exhaustiva y concretamente a cada aspecto de la intersección entre ambos.

Abundando en esta primera consideración, por la que demandamos una regulación exhaustiva de ciertas materias tributarias, subrayamos que hay situaciones que hemos analizado que carecen de regulación expresa, como por ejemplo la obligación de subrogación por parte del adquirente en la regularización de los bienes de inversión entregados, en la que no se contempla expresamente cómo puede el adquirente conocer el grado de prorrata o afectación de los bienes que adquiere y debe regularizar, llegado el caso.

En segundo término, nos gustaría poner de relieve que es asimismo necesario iluminar las zonas oscuras que existen en el IVA en cuanto al procedimiento de regularización por transmi-

sión de bienes de inversión cuando simplemente se lleva a cabo un cese de actividad, ya sea con transmisión o desafectación de los bienes. Y es que realmente, como hemos tenido oportunidad de analizar, las cuotas de IVA soportado deducible, una vez transcurrido el periodo de regularización de los bienes de inversión, constituyen cuotas definitivas, sin posibilidad de revisión a estos efectos. No obstante, en cuanto al IVA repercutido, o más precisamente en cuanto al IVA autorrepercutido por desafectación o cese, siempre deberá ser devengado en la medida en que el bien que se consume tiene un valor residual, con absoluta independencia de la firmeza adquirida en la deducción del IVA soportado al haber transcurrido el periodo de regularización, como hemos podido analizar en el asunto C-229/15.

Por tanto, cuando se lleva a cabo la transmisión de un patrimonio empresarial global no cabe duda de la no sujeción, quedando la posición tributaria del transmitente neutra tanto en cuanto al propio IVA repercutido, como en cuanto a la regularización de bienes de inversión, al existir subrogación del adquirente. Sin embargo, en aquellos supuestos de cese en la que los activos se mantienen simplemente «en expectativa de venta», debería fijarse con mayor nitidez el momento del devengo del autoconsumo, ya que, producido este, la posterior venta ya no podría volver a sujetarse a tributación por IVA, aunque sí por ITP en la medida en que se considerara una venta al margen de una actividad empresarial.

Como consecuencia directa de lo expuesto, entendemos que tampoco resultan reguladas satisfactoriamente las situaciones relativas a bienes de inversión vinculadas a los supuestos de cese de la actividad del sujeto pasivo, en relación con el inicio de un proceso de regularización. Concretamente, una regularización de las cuotas de IVA soportado en los bienes de inversión, llevada a cabo sobre la base de que los mismos no han sido transmitidos, y por tanto no han generado una cuota repercutida de IVA en su venta sería incompatible con el devengo de una cuota de IVA repercutido si los bienes mantenidos para la venta son finalmente enajenados.

En tercer término, nos gustaría destacar en este apartado de conclusiones que hemos tenido oportunidad de analizar como en el caso de que el patrimonio empresarial integre inmuebles en el mismo, el adquirente deberá satisfacer TPO, ante lo cual la doctrina mayoritaria resalta que el principio de neutralidad y el marco normativo comunitario demandan que dicha transmisión no se grave por TPO, de forma que si la ficción que autoriza el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE de considerar que no existe entrega de bienes, debería asimismo amparar la exclusión de tributación por TPO.

Ahora bien, estos argumentos predicables deberían servir tanto para evitar el gravamen por TPO como para evitar la exigida subrogación en el procedimiento de regularización en caso de transmisión de bienes de inversión del patrimonio empresarial, ya que, como hemos comentado, puede resultar tanto o más gravoso para el adquirente en determinados casos, como bienes inmuebles con poca antigüedad en el patrimonio del transmitente (teniendo por tanto pendiente un proceso de regularización de bienes de inversión cercano a nueve años), cuando la diferencia entre el porcentaje de prorrata del adquirente y del transmitente sea importante, el nuevo propietario del inmueble podría llegar a preferir sujetar la tributación a TPO que a IVA, en la

medida en que el tipo impositivo es inferior y que el IVA soportado en su caso fuera no deducible en gran medida.

En definitiva, queremos poner el acento en que el principio de neutralidad comunitario no es atributo predicable exclusivamente de la no sujeción a TPO, sino incluso al propio gravamen del IVA en las situaciones conflictivas analizadas relativa a la subrogación de la obligación de llevar a cabo la preceptiva regularización de bienes de inversión mencionada.

Referencias bibliográficas

- Alba Gil, C. (2014). *La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*. Dykinson.
- Almudí Cid, J. (2005). La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata. *Quincena Fiscal*, 15, 2.
- Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2004). La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido. *RCyT. CEF*, 255, 85.
- Barrachina Juan, E. (2013). Transmisión del patrimonio empresarial: continuidad económica a efectos del IVA. *Revista Colegio Graduados Sociales de Cataluña*, 287.
- Blázquez Castillo, P. (2010). Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al IVA de las transmisiones del patrimonio empresarial. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 9, 67.
- Bunes Ibarra, J. M. de y Sánchez Gallardo, F. J. (2008). *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Calvo Vérguez, J. (2011). La no sujeción a IVA de las operaciones de transmisión de la empresa tras la reforma articulada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre: principales cuestiones. *Revista Española de Derecho Financiero*, 150, 27.
- Calvo Vérguez, J. (2012). El IVA en la transmisión global de la empresa. *Impuestos*, 28, 20.
- Falcón y Tella, R. (2008). La aplicación del IVA y de TPO en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad y el proyecto de Ley de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. *Quincena Fiscal*, 22.
- Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2008). Operaciones no sujetas, en particular, los entes públicos (p. 172). En J. M. de Bunes Ibarra (Dir.) y F. J. Sánchez Gallardo (Coord.), *Manual sobre el impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Mas Ortiz, A. (2014). Parámetros definitorios del concepto bien de inversión en el IVA: la necesaria coordinación con el Impuesto sobre Sociedades. *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, 164.
- Menéndez García, G. (2012). Artículo 7.1.º LIVA. En *Comentarios a la Ley y el Reglamento del IVA, tomo I*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

Morón Pérez, M.^a C. (2009). La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del artículo 7.1.º de su ley reguladora. *Quincena Fiscal*, 19, 65.

Ruiz de Velasco Punin, C. (2012). *La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido*. Marcial Pons.

Sáenz Olazagoitia Díaz de Ceiro, J. (2004). El concepto de rama de actividad; ejemplo de los excesos interpretativos de la Dirección General de Tributos. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 11.

Velarde Aramayo, M. S. (2013). La deducción del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial a la luz de la jurisprudencia del TJUE. *Revista General de Derecho Europeo*, 31.

Revisión del régimen de consolidación fiscal

Análisis de la STJUE de 22 de febrero de 2018, asuntos acumulados
C-398/16 y C-399/16

Rosa Rubio Oliver

Economista

EXTRACTO

En su Sentencia de 22 de febrero de 2018, X BV y X NV, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza la compatibilidad con el derecho de la Unión del régimen de consolidación fiscal de los Países Bajos, en relación con la deducibilidad de los intereses asociados a operaciones de financiación y adquisición intragrupo de participaciones y de las pérdidas por tipo de cambio sobre el valor de participaciones de entidades europeas.

1. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se ha pronunciado en su Sentencia de 22 de febrero de 2018 sobre la compatibilidad del régimen de consolidación fiscal de los Países Bajos con el derecho de la Unión, en relación con dos materias: a) deducibilidad de los intereses asociados a operaciones de financiación y adquisición intragrupo de participaciones representativas de fondos propios de entidades, y b) la consideración como gasto fiscalmente deducible de las pérdidas por tipo de cambio sobre el valor de participaciones de entidades europeas.

En la sentencia X BV y X NV (asuntos acumulados C-398/16 y C-399/16 –NFJ069606–), el tribunal resuelve dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) con relación a la interpretación de los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en el contexto de sendos litigios entre X BV y X NV y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos).

1.1. ASUNTO C-398/16: SENTENCIA X BV

El supuesto analizado por el tribunal es el de una sociedad residente en los Países Bajos que forma parte de un grupo sueco al que pertenece también una sociedad italiana.

Para adquirir las participaciones de esta última, X BV constituyó una sociedad en Italia a la que realizó una aportación de capital que fue financiada a través de un préstamo concedido por una sociedad sueca perteneciente al mismo grupo empresarial.

La sociedad X BV dedujo en la declaración del impuesto sobre sociedades presentada en los Países Bajos los intereses derivados de dicho préstamo intragrupo.

Dicha deducción fue cuestionada por la Administración tributaria neerlandesa en virtud del artículo 10, apartado 2, letra b) de la Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Ley del impuesto sobre sociedades de 1969; en adelante, Ley del impuesto sobre sociedades) que emitió una liquidación complementaria.

X BV recurrió la liquidación ante los tribunales neerlandeses invocando una infracción de la libertad de establecimiento (arts. 49 y 54 del TFUE), por considerar que, si hubiese podido formar una «unidad fiscal» con su filial italiana (en los Países Bajos solo pueden formar parte de una unidad fiscal las entidades residentes en los mismos), habría podido aprovecharse de la deducción de los intereses del préstamo intragrupo.

Consideró X BV que, dado que el derecho neerlandés reserva la posibilidad de deducir los intereses exclusivamente a las sociedades residentes, se obstaculizó su libertad de establecimiento, en contra de lo dispuesto en los artículos 49 y 54 del TFUE.

El Tribunal Supremo de los Países Bajos decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial en el sentido de si los artículos 49 y 54 del TFUE se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual no se permite a una sociedad matriz domiciliada en un Estado miembro deducir los intereses de un préstamo relacionado con un desembolso de capital en una filial establecida en otro Estado miembro, mientras que sí podría disfrutar de la deducción si la filial estuviera incluida en una unidad fiscal junto a la matriz.

1.2. ASUNTO C-399/16: SENTENCIA X NV

El supuesto analizado por el tribunal es el de una sociedad residente en los Países Bajos que ostenta una participación indirecta en una sociedad establecida en el Reino Unido y que consideró la pérdida generada en sus participaciones por variaciones del tipo de cambio de divisas como gasto fiscalmente deducible.

La Administración tributaria denegó la deducción en aplicación de la regulación del régimen de «participation exemption» regulado en el artículo 13.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades que establece que ni las ventajas obtenidas ni las pérdidas experimentadas en una participación serán tomadas en consideración para determinar el beneficio.

X NV impugnó la liquidación invocando la infracción de la libertad de establecimiento, ya que habría podido deducir su pérdida derivada del tipo de cambio de su resultado si hubiera podido formar una unidad fiscal con su filial.

Consideró X NV que, dado que el derecho neerlandés reserva la posibilidad de deducir la pérdida derivada del tipo de cambio a las sociedades residentes, se obstaculizó su libertad de establecimiento, en contra de lo dispuesto en los artículos 49 y 54 del TFUE.

Al igual que en el caso X BV, el Tribunal Supremo de los Países Bajos decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial en el sentido de si los artículos 49 y 54 del TFUE se oponen a una normativa nacional en virtud de la que una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no puede deducir las diferencias negativas de cambio con respecto al importe invertido en una filial establecida en otro Estado miembro, mientras que sí podría hacerlo en el caso de que la filial estuviera incluida en una unidad fiscal junto a la matriz.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Con carácter previo a analizar los casos para los que se plantean las cuestiones prejudiciales, el TJUE recoge unas observaciones preliminares que constituyen su doctrina según las condiciones de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea (UE) de los regímenes de consolidación fiscal, derivada esencialmente de sus sentencias en los casos X Holding (asunto C-337/08 –NFJ037112–) y Groupe Steria (asunto C-386/14 –NFJ059184–).

Los principios esenciales de dicha doctrina son:

- El TFUE en su artículo 49 obliga a suprimir las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.

Si bien la finalidad de las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento es «asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida» se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación.

Basándose en las sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation* (asunto C-35/11 –NFJ049182–) y *X Holding*, afirma el tribunal que una diferencia de trato resultante de la normativa de un Estado miembro en perjuicio de las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento no constituye obstáculo a dicha libertad si se refiere a situaciones que no sean objetivamente comparables o si está justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo.

- Por lo que respecta a los regímenes de consolidación fiscal, determina el tribunal que la exclusión de la ventaja fiscal del régimen (consolidación y compensación de los beneficios y pérdidas de todas las entidades integrantes del grupo fiscal) de una sociedad matriz cuya filial esté establecida en otro Estado miembro puede hacer menos atractivo para esa sociedad matriz el ejercicio de la libertad de establecimiento, disuadiéndola de constituir filiales en otros Estados miembros.

No obstante, afirma el tribunal que la diferencia de trato está justificada por la necesidad de mantener el reparto de poder tributario entre los Estados miembros y la restricción resultante es proporcionada para alcanzar dicho objetivo. De esta forma, el TJUE confirma la compatibilidad con el derecho de la UE de la restricción de la aplicación de una de las ventajas del régimen (compensación intragrupo fiscal de bases imponibles positivas y negativas) a sociedades residentes.

Como ya hizo en la sentencia *Groupe Steria*, concluye el tribunal que no toda diferencia de trato entre sociedades pertenecientes a un grupo fiscal y las no pertenecientes a tal grupo fiscal resulta compatible con la libertad de establecimiento, teniendo en cuenta que en lo referente a las ventajas fiscales distintas de la transmisión de las pérdidas al grupo fiscal consolidado debe examinarse separadamente la cuestión de si un Estado miembro puede reservar esas ventajas a las sociedades que forman parte de un grupo en consolidación fiscal, y, por tanto, excluirlas en situaciones transfronterizas.

En ambos litigios, las sociedades demandantes con participaciones en filiales no residentes sostienen que quedan excluidas de ventajas tributarias distintas del traslado de pérdidas dentro del grupo fiscal consolidado, por disponer de filiales no residentes, dado que la normativa neerlandesa reserva las mismas de manera injustificada

a las entidades que forman parte de un grupo en consolidación fiscal, excluyendo las situaciones transfronterizas. El órgano jurisdiccional remitente (Tribunal Supremo de los Países Bajos) solicita al TJUE se pronuncie sobre si el artículo 49 del TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a dicha diferencia de trato.

2.1. ASUNTO C-398/16

Respecto a la cuestión prejudicial planteada en el asunto C-398/16, el órgano jurisdiccional remitente solicita al tribunal se pronuncie sobre si los artículos 49 y 54 del TFUE, reguladores del derecho a la libertad de establecimiento, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, en virtud de la que una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no está autorizada a deducir los intereses de un préstamo contraído con una sociedad vinculada para financiar una aportación de capital a una filial establecida en otro Estado miembro, mientras que si la filial estuviera establecida en el mismo Estado miembro, la sociedad matriz podría beneficiarse de dicha deducción formando con dicha sociedad una unidad de tributación conjunta (grupo fiscal).

Con el objetivo de determinar la existencia de una eventual vulneración de la libertad de establecimiento por la normativa fiscal neerlandesa, el tribunal analiza tres aspectos:

- La verificación de la situación de diferencia de trato que genera discriminación.
- La existencia de una situación comparable.
- La concurrencia de una causa que justifique la diferencia de trato (incluyendo el análisis de los principios de adecuación y proporcionalidad).

2.1.1. Diferencia de trato

La normativa neerlandesa establece con carácter general la no deducibilidad de los intereses correspondientes a préstamos contraídos con una entidad vinculada que han sido otorgados para la adquisición de participaciones o valores representativos en los fondos propios en entidades vinculadas, excepto que se acredite que la deuda y la operación jurídica vinculada a ella se basan en consideraciones económicas.

Respecto al régimen de consolidación fiscal, la normativa neerlandesa limita la aplicación del mismo a las sociedades residentes en los Países Bajos y, dado que en el régimen de consolidación fiscal el préstamo se eliminaría, ello implicaría que la norma de no deducibilidad de los intereses no operaría.

Concluye el tribunal que la normativa neerlandesa anteriormente comentada que limita la deducibilidad de intereses supone una discriminación fiscal entre sociedades matrices residentes

que financian a filiales residentes mediante aportaciones de capital derivadas de préstamos intra-grupo y sociedades matrices residentes que financian a su filial extranjera de la misma manera, ya que solo en este último caso la matriz neerlandesa debe acreditar, para deducir los intereses, que la deuda y la operación jurídica vinculada a ella se basan en consideraciones económicas.

2.1.2. Existencia de una situación comparable

Sobre la base de la sentencia X Holding que concluyó que, en relación con el régimen tributario neerlandés de consolidación fiscal, son objetivamente comparables la situación de una sociedad matriz residente que desea constituir tal unidad fiscal con una filial residente y la situación de una sociedad matriz residente que desea constituir una unidad fiscal con una filial no residente, determina el tribunal que la situación transfronteriza y la interna son comparables según la regulación del régimen de consolidación fiscal.

2.1.3. Justificación

El tribunal rechaza la aplicación de la justificación basada en tres conceptos:

- Mantenimiento del reparto de poder tributario entre los Estados miembros. Considera el tribunal que la norma controvertida (limitación a la deducibilidad de los intereses) no depende del lugar en el que se someten a imposición los intereses satisfechos ni, por tanto, de cuál es el Estado que se beneficia de dicha imposición.
- Coherencia del sistema tributario nacional. Determina del tribunal que, en la medida en que el gobierno neerlandés no menciona ningún elemento específico que permita considerar que la coherencia del régimen de la unidad fiscal se vería comprometida si estuviera permitida la deducción de los intereses de un préstamo destinado a financiar la compra de acciones de una filial no residente, cabe concluir que la diferencia de trato no está justificada por la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario neerlandés.
- Lucha contra el fraude y la evasión fiscal con el objetivo de evitar comportamientos tendentes a crear montajes artificiales, carentes de realidad económica, con el fin de eludir el impuesto. El tribunal rechaza que la restricción a la libertad de establecimiento pueda fundamentarse en esta finalidad, ya que se requiere que el objetivo específico de tal restricción sea precisamente oponerse a prácticas abusivas.

Determina el tribunal que la diferencia de trato derivada de la legislación neerlandesa no está justificada en este objetivo, ya que, como puso de relieve el abogado general (apartado 82 de sus conclusiones), la diferencia de trato no puede justificarse objetivamente por la prevención de prácticas abusivas, dado que el riesgo de que el préstamo intragrupo *no responda a ninguna operación económica real y de que se pretenda crear artificialmente un gasto deducible no es menor tanto si la*

sociedad matriz como la filial son residentes en el mismo Estado miembro y forman una unidad fiscal como si la filial está establecida en otro Estado miembro y no se le permite formar una unidad fiscal con la sociedad matriz.

Del análisis anterior concluye el tribunal que los artículos 49 y 54 del TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, en virtud de la cual una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no está autorizada a deducir los intereses de un préstamo contraído con una sociedad vinculada para financiar una aportación de capital a una filial establecida en otro Estado miembro, mientras que si la filial estuviera establecida en el mismo Estado miembro, la sociedad matriz podría disfrutar de dicha deducción formando con ella una unidad de tributación conjunta.

2.2. ASUNTO C-399/16

En este caso, se solicita al tribunal que determine si es compatible con los artículos 49 y 54 del TFUE la normativa nacional neerlandesa, en virtud de la cual una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no está autorizada a deducir de sus beneficios las minusvalías derivadas de las variaciones del tipo de cambio relativas al importe de sus participaciones en una filial establecida en otro Estado miembro, cuando esa misma normativa no somete al impuesto, de manera simétrica, las plusvalías generadas por dichas variaciones.

El artículo 13, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre sociedades regula el régimen de «participation exemption» que establece, para la determinación de la base imponible, que no se tomarán en consideración los aumentos ni las disminuciones de valor de una participación derivados de la evolución de la cotización de una divisa extranjera en la que se expresa el valor de dicha participación.

Considera X NV que dicha norma genera una restricción a la libertad de establecimiento, en la medida en que le impidió deducir de su base imponible la pérdida derivada de las fluctuaciones del tipo de cambio relacionada con su participación en la sociedad residente en el Reino Unido, deducción que sí podría haber efectuado, en el marco de la consolidación fiscal, si su filial fuera residente en los Países Bajos.

El tribunal recuerda que la imposibilidad de deducir la pérdida derivada del tipo de cambio en el valor de la participación en una filial no residente no puede separarse de la ventaja simétrica del régimen de «participation exemption» por el que no se sujetan a tributación las ganancias derivadas del tipo de cambio.

Por todo ello, concluye el tribunal que la norma nacional que impide la deducción de las minusvalías derivadas de las variaciones del tipo de cambio relativas al importe de las participaciones en una filial establecida en otro Estado miembro no resulta contraria a la libertad de establecimiento cuando esa misma normativa no somete al impuesto, de manera simétrica, las plusvalías derivadas de dichas variaciones.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En coherencia con la línea marcada por el TJUE en sus Sentencias de 2 de septiembre de 2015, *Groupe Steria* (asunto C-386/14 –NFJ059184–) y de 25 de febrero de 2010, *X Holding* (asunto C-337/08), la Sentencia de 22 de febrero de 2018, *X BV* y *X NV*, confirma, con carácter general, que los regímenes de consolidación fiscal que pudieran adoptar los Estados miembros son compatibles con el derecho de la UE.

No obstante, tras manifestar dicho principio general, afirma que las normativas de los Estados miembros pueden regular determinadas especificidades que podrían suponer el incumplimiento de dicha presunción general, en la medida en que establecieran ventajas fiscales aplicables exclusivamente en el marco de dicho régimen especial y ello generara diferencias de trato respecto de situaciones no cubiertas o amparadas por tal régimen que supusieran una eventual vulneración del principio de libertad de establecimiento.

Respecto a la libertad de establecimiento, el tribunal vuelve a incidir en la necesidad de respetar dicho principio, a los efectos de no limitar la toma de decisiones relacionadas con la implantación de filiales en los diferentes Estados miembros.

No obstante, el tribunal afirma que es posible alejarse de dicho principio genérico de respeto a la libertad de establecimiento cuando una diferencia de trato que pudiera suponer la vulneración del principio de libertad de establecimiento pudiera justificarse para alcanzar el objetivo de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, siempre que la restricción a la libertad de establecimiento resultante fuera proporcionada para alcanzar dicho objetivo.

Dicho argumento fue utilizado por el tribunal en su Sentencia de 25 de febrero de 2010, *X Holding* (C-337/08), anteriormente mencionada, en la que se pronunció sobre la compatibilidad con el derecho de la Unión de la normativa tributaria neerlandesa, que reserva a las sociedades matrices residentes y a sus filiales residentes la posibilidad de someterse a un régimen de consolidación, concluyendo que dicho régimen constituía una ventaja para las sociedades neerlandesas al permitir consolidar en las cuentas de la sociedad matriz los beneficios y las pérdidas de las sociedades integradas en la unidad fiscal y efectuar transacciones dentro del grupo con carácter fiscalmente neutro.

Añadió el tribunal que la consolidación en las cuentas de la sociedad matriz de los beneficios y las pérdidas de las sociedades integradas en una unidad fiscal representaba una ventaja que estaba justificada reservar a las sociedades residentes neerlandesas para mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Por tanto, la diferencia de trato estaba justificada por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y consideró que la restricción de la libertad de establecimiento resultante era proporcionada para alcanzar dicho objetivo.

Entendemos que lo que pretendía el tribunal en la sentencia *X Holding* era adoptar una posición en la que el equilibrio en el reparto del poder tributario entre los Estados miembros solo podría considerarse una causa justificable si la medida en la que se fundamentaba la misma era

susceptible de afectar al ejercicio de la competencia fiscal del Estado que generaba la restricción sobre las actividades realizadas en su territorio.

Sin embargo, en la sentencia X BV, X NV, considera el tribunal que no puede deducirse de las conclusiones de la sentencia X Holding que cualquier diferencia de trato entre sociedades pertenecientes a un grupo fiscal consolidado y sociedades no pertenecientes a dicho grupo sea compatible con el artículo 49 del TFUE. Por tanto, debe analizarse cualquier ventaja del régimen de consolidación diferente al principio general de compensación de beneficios y pérdidas bajo la perspectiva de si un Estado miembro puede reservar dicha ventaja a las sociedades que forman parte de un grupo en consolidación fiscal y, por tanto, excluirlas en situaciones transfronterizas.

Es básicamente lo que ocurre en los casos X BV y X NV, que el tribunal debe analizar si situaciones ajenas al régimen neerlandés de consolidación fiscal reciben un trato fiscal menos ventajoso que situaciones internas amparadas por dicho régimen.

En consecuencia, siguiendo el razonamiento del tribunal, podemos concluir que, si apreciamos una diferencia de trato, siendo las situaciones comparables y no existiendo causas que la justifiquen, dicha apreciación no debería suponer que todo el régimen de consolidación sería contrario al derecho de la UE, sino que podría concluirse que únicamente será contraria a tal ordenamiento la legislación fiscal que limitara injustificadamente la ventaja fiscal al régimen de consolidación fiscal.

Es decir, una norma específica que ofrece exclusivamente una ventaja fiscal si se tributa en régimen de consolidación fiscal puede ser contraria al derecho de la UE, sin que ello implique que el régimen de consolidación en su conjunto sea contrario al derecho de la UE.

Por ello concluye el tribunal que la diferencia de trato derivada de la legislación fiscal neerlandesa que limitaba la deducibilidad de intereses en situaciones de préstamos intragrupo utilizados para la adquisición de valores representativos de fondos propios de entidades vinculadas es contraria al derecho de la UE, dado que tal limitación no se aplicaba en el marco del régimen de consolidación fiscal.

Por tanto, confirma el tribunal que «los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no está autorizada a deducir los intereses de un préstamo contraído con una sociedad vinculada a fin de financiar una aportación de capital a una filial establecida en otro Estado miembro, mientras que si la filial estuviera establecida en el mismo Estado miembro, la sociedad matriz podría disfrutar de dicha deducción formando con ella una unidad de tributación conjunta».

Por el contrario, el tribunal no apreció diferencia de trato en el supuesto de deducción de las pérdidas derivadas de las diferencias de cambio, al establecer que «los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual una sociedad matriz establecida en un Estado miembro no está autorizada a deducir de sus beneficios las minusvalías derivadas de las variacio-

nes en el tipo de cambio relativas a los importes de sus participaciones en una filial establecida en otro Estado miembro, cuando esa misma normativa no somete al impuesto, de manera simétrica, las plusvalías derivadas de dichas variaciones».

Por tanto, el tribunal diferencia las situaciones discriminatorias en función de si la normativa controvertida beneficia a situaciones internas amparadas por el régimen de consolidación fiscal en detrimento de situaciones que quedan fuera de su alcance.

Tras las conclusiones alcanzadas por el tribunal, cabe reflexionar y preguntarnos ¿cuál es una de las principales consecuencias resultantes de la jurisprudencia comentada que cuestiona la consistencia europea en relación con las diferencias de trato fiscal entre situaciones cubiertas por el régimen de consolidación y las situaciones comparables no cubiertas por el mismo?

Sin duda, una de las principales consecuencias es que los Estados miembros pueden verse tentados a desnaturalizar el régimen de consolidación fiscal estableciendo limitaciones totales o parciales a ventajas fiscales únicamente aplicables en el régimen de consolidación fiscal o, incluso, a incorporar una mayor complejidad administrativa para justificar la aplicación de las ventajas del régimen de consolidación.

La tentación a desnaturalizar o dotar de mayor complejidad al régimen en los términos comentados podría producirse en el supuesto de que el coste recaudatorio de generalizar las ventajas fiscales del régimen de consolidación a situaciones no comprendidas en el mismo fuera muy elevado.

Por tanto, parece razonable considerar que los Estados miembros podrían preferir eliminar o reducir las ventajas fiscales del régimen de consolidación que extenderlas a situaciones no comprendidas en el mismo, neutralizando el impacto recaudatorio que implicaría la generalización de las ventajas fiscales del régimen de consolidación fiscal.

De hecho, así ha reaccionado el Ministerio de Hacienda de los Países Bajos en relación con la sentencia comentada al mantener las medidas que anunció el 25 de octubre de 2017 cuando se publicaron las conclusiones del abogado del Estado que se manifestó en los mismos términos que lo ha hecho el tribunal en su Sentencia de 22 de marzo de 2018.

En dicho anuncio, el gobierno neerlandés señaló que, con efectos retroactivos 25 de octubre de 2017, determinadas situaciones producidas en el seno del grupo estarían sometidas a imposición según las disposiciones de tributación generales, subsistiendo diversas ventajas específicas del régimen de exclusiva aplicación al grupo fiscal.

Respecto a las situaciones producidas en el seno del grupo que tributarían según las disposiciones del régimen general, el gobierno neerlandés citó expresamente, entre otras, a) la limitación de deducción de gastos financieros para evitar la erosión de la base imponible, b) determinadas situaciones relacionadas con el régimen de «participation exemption», c) la transmisión de participaciones en entidades con pérdidas, d) un mecanismo de crédito específico para la retención aplicable a dividendos de fuente extranjera, etc.

Por el contrario, el gobierno neerlandés no anunció la restricción de los regímenes de compensación de pérdidas en el seno del grupo y de neutralidad fiscal en la transmisión de activos intragrupo, debiendo considerarse que la pretensión del Ministerio de Hacienda de los Países Bajos es que dichas ventajas específicas del régimen de consolidación fiscal se mantengan como de exclusiva aplicación al grupo fiscal.

Tras la decisión del TJUE, el Gobierno neerlandés ha confirmado al Parlamento que mantiene, con efectos retroactivos 25 de octubre de 2017, las medidas restrictivas que anunció en dicha fecha tras conocer las conclusiones del abogado general a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional neerlandés al TJUE, sobre la compatibilidad del régimen de consolidación fiscal de los Países Bajos con el derecho de la Unión.

Por tanto, dicho pronunciamiento y, en su caso, la aprobación de las medidas anunciadas por el Ministerio de Hacienda de los Países Bajos, sin duda incorporarán una mayor complejidad al régimen de consolidación fiscal neerlandés, en la medida en que, en el caso que nos ocupa, la financiación intragrupo para la adquisición de participaciones debería someterse a imposición siguiendo el régimen general.

Ello supondrá que la deducibilidad de los intereses satisfechos de los préstamos intragrupo para la adquisición de participaciones representativas de los fondos propios de entidades estará condicionada a que se acredite la existencia de propósitos comerciales o motivos económicos válidos para la concesión del préstamo y la realización de la operación jurídica de adquisición de las participaciones, tal y como dispone la letra a) del apartado tercero del artículo 10a de la Ley del impuesto sobre sociedades.

La pregunta que debemos plantearnos tras el pronunciamiento del TJUE en las cuestiones X BV y X NV es si el mismo podría tener algún impacto o influencia en la regulación de los regímenes de consolidación europeos y, en particular, en el español regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

La pregunta es de difícil respuesta porque requiere de un análisis individualizado de las diferentes normativas para detectar, en su caso, las coincidencias y diferencias con la normativa neerlandesa que regula el régimen de consolidación fiscal y, sin duda, está íntimamente relacionada con las conclusiones que puedan extraerse de la evolución de la Política Fiscal Europea que está centrada en la regulación de medidas de coordinación fiscal internacionales (*i. e.* Proyecto OCDE/G20 BEPS sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios y por la Directiva 2016/1164 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior) cuyo principal objetivo es implementar medidas de lucha contra la evasión fiscal y los esquemas de planificación fiscal agresiva.

Habrà que estar atentos a los siguientes pasos del gobierno neerlandés en su voluntad de incorporar a su legislación interna medidas restrictivas en la aplicación del régimen de consolidación y, en su caso, al «efecto contagio» que las mismas puedan tener en otras legislaciones europeas.

Doctrina administrativa sobre la aportación de pruebas en vía de revisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017

[Análisis de la RTEAC de 2 de noviembre de 2017, RG 483/2015](#)

Ángel Puerta Arrúe

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 sentó doctrina reconociendo la posibilidad de aportar pruebas en vía revisora aun cuando el obligado tributario se hubiera negado a aportarlas, pese a haber sido requerido para ello, en el procedimiento de aplicación de los tributos. La Resolución de 2 de noviembre de 2017 es la primera en la que el Tribunal Económico-Administrativo Central aborda esta cuestión después de publicarse la sentencia citada.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 615/2016 (NFJ066660), determinó en el supuesto por ella enjuiciado que la Administración tributaria debía haber tomado en consideración para su análisis la documentación que, con el fin de justificar su derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios no establecidos, había aportado el contribuyente al interponer el recurso de reposición frente a la denegación de su solicitud, documentación que, pese a haber sido requerido para ello, se había negado a aportar en el procedimiento de gestión.

La sentencia de instancia recurrida en casación había fundado su postura contraria a aceptar la prueba aportada con ocasión de la interposición del recurso de reposición en el artículo 112.1 de la Ley 30/1992, de aplicación supletoria a los procedimientos revisores en materia tributaria,

según el cual «no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho» (actual art. 118.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre). Señalaba la sentencia de instancia que la regla contenida en dicho precepto es la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la ley no ampara el abuso del derecho (art. 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal, principio que tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal. Aceptar la posibilidad de aportar documentos requeridos o aclaraciones solicitadas en este momento, dice la sentencia de instancia, convertiría al recurso de reposición en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

El Tribunal Supremo señala en su Sentencia de 20 de abril de 2017 que la tesis de la sentencia de instancia de que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración no puede ser sostenida hoy por hoy pues obedece a la concepción revisora del proceso contencioso en el sentido más estricto, posición que en este momento no puede ser mantenida porque lo que constituye el objeto del proceso contencioso no es la revisión de un acto administrativo sino la conformidad a derecho de una pretensión con referencia al acto administrativo impugnado. Indica el Alto Tribunal que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que es un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aunque no quepa introducir cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa. Concluye el Tribunal Supremo que si en vía judicial está plenamente aceptada la posibilidad de aportar nuevas pruebas no presentadas en el procedimiento de gestión ni en la vía administrativa o económico-administrativa previa, que deben ser tenidas en cuenta a la hora de resolver, con mayor motivo debe aceptarse y ser tenida en cuenta tal documentación cuando se entrega al mismo órgano que la requirió en un primer momento. Ningún sentido tendría –dice la sentencia– que un mismo documento fuese tenido en cuenta en la vía judicial y no en sede de recurso de reposición.

La primera reacción, que conozcamos, a la citada sentencia del Tribunal Supremo está constituida por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–) cuyo análisis se realiza a continuación.

En la resolución del TEAC se plantea, como cuestión de fondo, si resulta aplicable a una sociedad residente en España la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. La Inspección de los Tributos, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, llega a la conclusión de que no, al no constar que dichas rentas hubiesen sido gravadas en el país del establecimiento permanente por un impuesto de naturaleza idén-

tica o similar al impuesto español de sociedades, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), ante quien se impugnó la liquidación en primera instancia, confirma la liquidación administrativa al no constar en el expediente de gestión ningún documento que justifique que el establecimiento permanente había sido gravado en relación con la actividad económica realizada en el país donde radica.

Recurrida en alzada la resolución del TEAR el obligado tributario aporta en ese momento certificado oficial expedido por las autoridades fiscales del país donde radica el establecimiento permanente de la sociedad acreditativo de la presentación del impuesto de naturaleza equivalente al impuesto español de sociedades así como del importe satisfecho. El TEAC estima el recurso al considerar acreditada la pretensión del interesado sin necesidad de ulteriores investigaciones.

2. DOCTRINA DEL TEAC

Antes de entrar a examinar el criterio que emana de la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017, es necesario recordar la doctrina que aquel venía sosteniendo sobre el momento temporal de aportación de pruebas hasta la publicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, doctrina que podría sintetizarse del modo que se señala a continuación.

Con carácter general y salvo circunstancias excepcionales, las pruebas en defensa de sus pretensiones han de ser aportadas por el obligado tributario en el seno del propio procedimiento de aplicación de los tributos. Así lo reconoce, a título de ejemplo, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2011 (RG 2722/2009 –NFJ044384–).

Como circunstancias excepcionales que permitían la aportación de pruebas más allá del límite temporal del propio procedimiento de aplicación de los tributos, contemplaba el TEAC la imposibilidad material u objetiva para su aportación en el momento procedimental previsto o la imposibilidad subjetiva motivada por un defectuoso o impreciso requerimiento administrativo que impedía al interesado conocer desde un primer momento la prueba concreta que la Administración le requería para justificar un determinado hecho.

Así, sobre la imposibilidad objetiva, puede citarse la Resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–) que señala que, en tal supuesto, debe primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados.

Por su parte, respecto de la imposibilidad subjetiva en la aportación de pruebas como consecuencia de requerimientos de información formulados en términos genéricos o imprecisos, cabe citar la Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 (RG 761/2012 –NFJ054012–), que acepta que se aporten pruebas en vía revisora precisamente por tal motivo y para evitar la indefensión del obligado tributario.

Es importante señalar, no obstante, que la aportación de pruebas en vía de revisión cuando concurren circunstancias excepcionales como puede ser una imposibilidad objetiva o subjetiva debía atemperarse en todo caso, según la postura del TEAC, por el hecho de que los órganos de revisión no son órganos de comprobación e investigación, razón por la cual no deben asumir unas competencias que son propias de los órganos de aplicación de los tributos. A esta circunstancia se alude también en la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/2012 –NFJ056570–).

Pues bien, con estos antecedentes, la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (RG 483/2015 –NFJ068549–) que comentamos, tras hacerse eco de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016 –NFJ066660–) en la que –dice– «se ha matizado la posibilidad de aportación de prueba una vez concluido el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado», concluye que tal aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el tribunal económico-administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Señala seguidamente el TEAC que «Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del tribunal económico-administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc.; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe».

Puede observarse que el TEAC acata la doctrina derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 al aceptar la posibilidad de aportación en vía de recurso de alzada de pruebas que no fueron aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos ni en la primera instancia económico-administrativa. Adviértase, en este sentido, que el motivo de dicha aceptación no es que las pruebas (certificados de las autoridades fiscales suizas) hubieran sido de imposible aportación objetiva o subjetiva durante el procedimiento de aplicación de los tributos¹, situación esta que ya el TEAC venía asumiendo como determinante de la posibilidad de aceptación de pruebas no aportadas en vía administrativa. El TEAC acepta, pues, con base en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, que puedan aportarse pruebas en vía revisora que el obligado tributario se negó a aportar durante el procedimiento de aplicación de los tributos sin causa justificada.

¹ En la resolución del TEAC no se alude en ningún momento a que la falta de aportación de los certificados en el procedimiento de comprobación limitada obedeciera a una imposibilidad material de disponer de los mismos en aquel momento o a una imposibilidad subjetiva derivada de un defectuoso o impreciso requerimiento administrativo que impidiera al obligado tributario conocer realmente la prueba concreta que se le solicitaba para justificar la exención de las rentas obtenidas por medio del establecimiento permanente en Suiza.

Ahora bien, el TEAC atempera el alcance de dicha posibilidad de aportación de pruebas conforme a la postura que tradicionalmente venía manteniendo sobre las funciones propias de los órganos revisores, que no están llamados a suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a los órganos de aplicación de los tributos, dando a entender que solo se admitirán en vía revisora aquellas pruebas no aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos que acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del órgano revisor lo que en dicho procedimiento no quedó acreditado.

En el caso examinado en la resolución que comentamos, el TEAC acepta la prueba aportada por el obligado tributario con ocasión de la interposición del recurso de alzada toda vez que «la documentación aportada por el interesado en el presente recurso de alzada acredita sin requerir mayor investigación por parte del tribunal, lo que en el procedimiento seguido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria no resultó acreditado (el establecimiento permanente sito en Suiza fue gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades), debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como señalamos más arriba, el TEAC acata, sin mayores comentarios, la doctrina derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 y acepta las pruebas que el obligado tributario no quiso aportar en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos. De este modo supera su doctrina anterior conforme a la cual cuando no concurrían circunstancias excepcionales que impedian al interesado aportar en el procedimiento de aplicación de los tributos las pruebas que le habían sido solicitadas, no cabía aceptarlas en fase de revisión. El TEAC acepta en principio, por tanto, conforme a la doctrina emanada de la sentencia citada, la posibilidad de entrar a valorar unas pruebas que no fueron aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos sin causa justificada. Dicho de otra manera, no las inadmite por haberse presentado fuera del momento procedimental oportuno.

Pero condiciona la aceptación de tales pruebas al hecho de que acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del órgano revisor lo que en dicho procedimiento no quedó acreditado. Tal circunstancia concurre en el caso examinado, puesto que la aportación con ocasión de la interposición del recurso de alzada del certificado emitido por las autoridades suizas acredita definitivamente y sin necesidad de ulteriores comprobaciones o investigaciones la tributación del establecimiento permanente por un impuesto similar al de sociedades español y, por ende, la exención de sus rentas en España.

Compartimos la conclusión del TEAC al aceptar la prueba y estimar el recurso. Entendemos, en efecto, que otra solución no habría sido posible a la vista de la doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, sin perjuicio de que dicha sentencia sea merecedora en nuestra opinión de algunas críticas por las consecuencias negativas que de ella pudieran derivarse, a saber, el aumento del abuso procesal y el menoscabo de la actividad de los órganos encargados de la aplicación de los tributos (Puerta Arrúe, 2017).

Pero más allá del supuesto concreto examinado en la Resolución de 2 de noviembre de 2017 y de la solución adoptada, que compartimos, dicha resolución invita a preguntarse cuál sería la postura del TEAC en aquellos casos en los que la prueba aportada en vía revisora no acreditara de modo completo y por sí misma lo que no quedó acreditado en el procedimiento de aplicación de los tributos, es decir, cuando fuese necesaria una ulterior actividad investigadora.

A nuestro juicio, cabrían dos posibilidades. La primera es que el órgano revisor aceptara valorar la prueba conforme a la doctrina del Tribunal Supremo derivada de su Sentencia de 20 de abril de 2017 y la rechazara por insuficiente a la vista de que requiere el desarrollo de ulteriores investigaciones que no competen al órgano revisor. La segunda es que el órgano revisor aceptara la prueba conforme a la doctrina del Tribunal Supremo señalada y dado que exige ulteriores investigaciones que no competen al órgano revisor ordenase la retroacción de actuaciones a fin de que en último término fuese el órgano de aplicación de los tributos quien las llevase a cabo dictando la nueva liquidación que resultase de ellas.

En nuestra opinión, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo que se deriva de la Sentencia de 20 de abril de 2017, el órgano revisor habría de entrar siempre a valorar la prueba aportada por el obligado tributario en fase revisora aunque no concurrieran circunstancias excepcionales que justificaran su no aportación en el procedimiento de aplicación de los tributos y, como resultado de dicha valoración, debería estimar la pretensión del interesado si la prueba acreditara de modo directo y por sí misma lo que no quedó acreditado en aquel procedimiento, o desestimarla por insuficiencia de prueba si se requirieran ulteriores investigaciones, sobre la base de que estas últimas no son competencia del órgano revisor². Y es que, como tiene señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la retroacción de actuaciones solo procede cuando concurre un defecto formal determinante de la indefensión del obligado tributario, circunstancia que no concurriría en los casos citados. Esta solución: a) respetaría las funciones propias de cada uno de los órganos implicados, el de aplicación de los tributos y el de revisión; b) no desconocería tampoco el derecho a la tutela efectiva de los intereses del obligado tributario, al entrar a valorar las pruebas aportadas en vía revisora; c) evitaría hacer de mejor condición al contribuyente que no co-

² La posibilidad de aportar en todo caso en vía revisora pruebas que el interesado no quiso aportar en el procedimiento de aplicación de los tributos pese a haber sido requerido para ello, reconocida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, debe entenderse referida únicamente a aquellos casos en que las pruebas conciernen a las pretensiones ejercitadas por aquel en el propio procedimiento de aplicación de los tributos. Lo que no cabe es que el interesado en fase revisora sostenga pretensiones nuevas que no fueron formuladas en el procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que en este caso las pruebas que pudieran aportarse ante el órgano revisor no solo podrían sino que deberían inadmitirse por este. Así lo dispone, en efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014 (rec. casación 1596/2012 –NFJ056239–), a tenor de la cual lo alegado en vía económico-administrativa no era un «asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto».

laborara con el órgano de aplicación de los tributos, al incurrir en un mayor riesgo de no poder acreditar finalmente su pretensión, y d) impediría la adopción de soluciones irracionales como la que supondría ordenar, varios años después, a los órganos de aplicación de los tributos realizar actuaciones que no pudieron hacer en su día simplemente por la negativa del obligado tributario a aportar unas pruebas que le fueron requeridas y que no quiso aportar³.

Referencias bibliográficas

Puerta Arrúe, A. (septiembre 2017). La aportación de pruebas en vía de revisión y el abuso procesal. Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017 (Recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016). *Quincena Fiscal. Número especial*.

³ Cabe citar aquí la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012, dictada en el recurso de casación 3421/2010 (NFJ048044), concerniente a una liquidación por el impuesto sobre sociedades en la que se regularizan gastos y deducciones porque el obligado tributario no aporta justificación y en la que el Tribunal Supremo rechaza la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues afirma que el carácter revisor de la jurisdicción solo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones. Concluye la sentencia, por tanto, con que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial y, a la luz de las circunstancias específicas del caso y para no causar indefensión a las partes, ordena la sentencia la retroacción de actuaciones a la vía administrativa para que la Inspección proceda a la valoración de las nuevas pruebas admitidas en vía judicial, en relación con los gastos controvertidos y con las deducciones cuestionadas en el proceso, antes de la práctica de la nueva liquidación. Pues bien, uno de los votos particulares formulados calificaba como extravagante el resultado al que conducía el fallo de la sentencia toda vez que «conforme al fallo de la sentencia de la que discrepo, se ordena que la Inspección valore a los efectos de la deducción de los gastos, la documentación presentada en vía judicial, esto es, la Inspección requirió una documentación a la entidad recurrente sin que esta la aportara en el momento, a mi juicio, procedimentalmente adecuado, y quince años más tarde se le ordena que valore unos documentos que si no fueron valorados en su día fue por la resistencia de la parte recurrente a aportarlos no atendiendo al requerimiento realizado». El segundo voto particular formulado dice que «la lógica de la tesis de la mayoría, que da por válida la aportación de documentos referidos a nuevos gastos, no contemplados por la Inspección ni por el TEAC porque se los reservó la recurrente hasta la vía jurisdiccional, debería llevar, en todo caso, a la valoración de aquellos por el tribunal, no a la retroacción de actuaciones para una consideración por la Administración, que esta no pudo hacer en su momento como consecuencia de la actuación de la recurrente».

El valor prevalente de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT

Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, RG 7502/2015

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

Se plantea ante el TEAC la validez de una liquidación en la que el contribuyente declaró siguiendo el criterio de la DGT, manifestado en diversas consultas, y que fue después objeto de una comprobación en la que se aplicó el criterio divergente emanado por el TEAC en una resolución dictada en un recurso para la unificación de criterio.

El TEAC resuelve sobre qué criterio administrativo debe entenderse prevalente, el de la DGT, manifestado en contestación a consultas, o el del propio TEAC.

1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la impugnación suscitada contra varias liquidaciones practicadas a un contribuyente en las que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) resolvió aplicando el criterio mantenido por el citado TEAC en una resolución dictada en unificación de criterio y contra el criterio previamente manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a consultas, que era divergente del sostenido por el TEAC, y que fue aplicado por el contribuyente en sus declaraciones.

Esta divergencia se plantea en cuanto a los límites para la aplicación de la reducción contemplada en la disposición adicional vigésima séptima de la vigente Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), por creación y mantenimiento de empleo en los casos de entidades en atribución de rentas.

La citada disposición preveía en cada uno de los periodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, que para los contribuyentes que ejercieran actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas fuera inferior a 5 millones de euros y tuvieran una plantilla media inferior a 25 empleados, podrían reducir en un 20% el rendimiento neto positivo declarado de las actividades, siempre que mantuvieran o crearan empleo.

La DGT había entendido, entre otras en Consultas V1520/2010, de 7 de julio (NFC038791), V1153/2010, de 28 de mayo (NFC038255) y V2083/2010, de 21 de septiembre (NFC039341), que cuando la citada reducción se pretendiera aplicar por los socios o partícipes de las entidades en régimen de atribución de rentas del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT), las magnitudes del importe de la cifra de negocios y plantilla media a tomar en consideración debían ser las del propio contribuyente persona física, que resultan de su porcentaje de participación en la entidad, y no las propias de la entidad considerada en su conjunto.

El TEAC, sin embargo, en Resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 3654/2013 –NFJ057151–), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, entendió que para la aplicación de la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF en los casos de contribuyentes del IRPF que ejercieran actividades económicas a través de entidades del artículo 35.4 de la LGT, los requisitos y límites de importe de la cifra de negocios y plantilla media para la aplicación de la reducción debían cumplirse en sede de la entidad, y no en relación con cada partícipe o cotitular de la misma y en proporción a su respectiva participación en la entidad.

Las propuestas de las que derivan las liquidaciones recurridas hacen referencia a la discrepancia existente entre el criterio del TEAC y el de la DGT. El órgano de aplicación de los tributos opta por el criterio del TEAC, apoyándose en varias razones:

- El criterio del TEAC es posterior al criterio de la DGT y fue adoptado teniendo presentes las previas resoluciones de la DGT, es decir, es una discrepancia querida.
- El artículo 244 de la LGT establece el carácter vinculante de la doctrina del TEAC para los órganos encargados de la aplicación de los tributos y para el resto de la Administración tributaria del Estado, lo que incluye a la DGT.
- Este criterio, además, es expresivo de la interpretación que debió darse desde el momento de su aprobación a la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF.

El contribuyente se opuso a estas propuestas, alegando, en esencia, que el efecto vinculante de las consultas no desaparece para los ejercicios concluidos y no prescritos anteriores a la resolución del TEAC, y que el cambio de criterio administrativo vulneraba los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

La Administración desestimó estos motivos de oposición y dictó las correspondientes liquidaciones, apoyándose en varias consideraciones adicionales a las contenidas en las propuestas, a saber:

- Tal y como señala el artículo 89 de la LGT, el efecto vinculante de las consultas para los órganos de la Administración cesa cuando se modifica la legislación o la jurisprudencia aplicables al caso. Aunque la doctrina del TEAC no tiene carácter de jurisprudencia, por la fuerza vinculante que deriva del artículo 242 de la LGT, se aprecia una situación equiparable, especialmente cuando la resolución fue adoptada teniendo presente la existencia de un criterio divergente previo emanado de la DGT.
- No cabe tampoco la aplicación del criterio de la DGT a ejercicios pasados en los que las declaraciones se ajustaron a dicho criterio, pues el nuevo criterio administrativo no es, a juicio del órgano de aplicación de los tributos, favorable o desfavorable, ya que sus efectos dependerán, dice, de las circunstancias de cada contribuyente.
- Añade que el criterio sentado por el TEAC es el que debió aplicarse desde la entrada en vigor de la norma, ya que no es un cambio normativo, sino un cambio en la interpretación del precepto que mantiene su misma redacción.
- No resultan aplicables los principios de confianza legítima y de vinculación a los actos propios pues estos tienen sus propios límites, no alcanzando sus efectos al ejercicio de las potestades regladas. En consecuencia, dado que el nuevo criterio vincula a la Administración, no le queda otra alternativa que su aplicación.

A partir de las consideraciones jurídicas contenidas en estas liquidaciones podemos avanzar ya las dos cuestiones principales que se van a plantear ante el TEAC:

- La primera y fundamental, si tiene un carácter prevalente la interpretación derivada de las resoluciones del TEAC sobre la emanada de la DGT a través de las consultas tributarias.
- La segunda, condicionada a la respuesta afirmativa de la primera, es si ante un caso de conflicto, como es el que aquí se plantea, puede considerarse que la interpretación posterior del TEAC debe aplicarse «a futuro», es decir, a las situaciones que nazcan con posterioridad a la nueva interpretación administrativa.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En cuanto a la primera cuestión, esto es, la prevalencia de la doctrina del TEAC sobre las consultas tributarias, el tribunal enuncia tanto el artículo 89 de la LGT, en el que se prevé el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, debiendo aplicarse este cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los contemplados en la consulta; como el artículo 242 de la LGT, que establece la vinculación para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía respecto de las resoluciones dictadas para la unificación de criterio que constituyen la base de la doctrina del TEAC.

La conciliación entre ambos preceptos se realiza por el TEAC reconociendo que la Administración está vinculada a los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, aunque esta debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de la Administración a los criterios de la resolución de unificación de criterio del artículo 242 de la LGT, a la que se da un valor superior. En palabras del propio TEAC:

«Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es esta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto».

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, la posibilidad de mantener los efectos de las consultas en los ejercicios en los que se había declarado siguiendo el criterio de la DGT, frente a las

alegaciones del reclamante, que en gran medida reproducían lo invocado frente a la propuesta de liquidación a la que hemos hecho referencia en el apartado anterior, el TEAC se limita a reproducir los argumentos vertidos en la liquidación, que hace suyos.

Así, se destaca que el cambio de criterio no es algo beneficioso o perjudicial y que «los obligados tributarios que se vean beneficiados por el cambio de criterio podrán solicitar una rectificación de sus autoliquidaciones de ejercicios no prescrito, debiendo la Administración estimar las mismas». (Aunque el comentario sobre la resolución se contiene en el apartado siguiente del presente análisis y esta es una cuestión totalmente incidental, no podemos dejar de notar que si bien, con carácter general, puede predicarse esta cualidad de las interpretaciones de la norma, que en unos casos favorecerán y en otros perjudicarán, cuando se trata de interpretar un límite y la interpretación es restrictiva, como ocurre en el presente caso, todos, absolutamente todos los supuestos en los que se pueda aplicar, quedarán en la misma situación o perjudicados; indudablemente esta interpretación es perjudicial para los contribuyentes y no es susceptible de generar ningún efecto favorable).

También se subraya que no es un cambio normativo, afectado por la limitación de la retroactividad contenida en el artículo 10.2 de la LGT, sino de un cambio interpretativo que explica la correcta inteligencia del precepto y que, en consecuencia, debió interpretarse de tal manera desde el momento de su aprobación.

Invocaba el recurrente la Consulta de la DGT V0001/2013, de 2 de enero (NFC045815), en la que la propia DGT proponía una aplicación prospectiva del cambio de criterio administrativo; manteniendo el criterio precedente para las obligaciones cumplidas con arreglo con el criterio anterior. Así dice la mencionada consulta, que transcribe el TEAC en su fallo:

«[...] De acuerdo con los anteriores preceptos, cabe señalar que la contestación de una consulta tributaria persigue un objetivo evidente, como es que el obligado tributario conozca el criterio administrativo aplicable en la materia con anterioridad al ejercicio de derechos o al cumplimiento de obligaciones por parte de este (artículo 88.2 Ley General Tributaria). Por ello, atendiendo al principio de seguridad jurídica, en los supuestos de cambio de criterio administrativo derivado de una contestación vinculante posterior, la normativa establece la necesidad de motivar dicho cambio.

En relación con los efectos de un cambio de criterio, ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio».

El TEAC también desestima este mantenimiento del criterio administrativo, ya que la DGT en su consulta se refiere al cambio de criterio por la propia DGT, situación distinta, a su juicio, de la que ocurre en el presente caso, en la que el cambio de criterio administrativo es porque el criterio emanado de la DGT resulta enmendado por una resolución del TEAC. De hecho, prosi-

que el TEAC, señala el precepto que los criterios de la DGT continuarán aplicándose en tanto no se modifique la normativa o la jurisprudencia aplicables al caso, para afirmar a continuación que las resoluciones de unificación de criterio «se asemejan a jurisprudencia dado su carácter vinculante recogido en el artículo 242.4 LGT».

La conclusión del tribunal es «que no existe razón para que la Administración, vinculada por el criterio sentado en la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, no aplique el mismo en las liquidaciones dictadas los ejercicios comprobados, sin perjuicio de que el obligado tributario cuando cumplió con sus obligaciones lo hizo de conformidad con el criterio recogido en las consultas vinculantes en dicho momento»; reconociendo que la actuación del contribuyente amparado en el criterio de la DGT únicamente impide que su conducta pueda ser objeto de sanción, al no apreciarse negligencia en su comportamiento.

Concluye su argumentación el TEAC declarando que «el efecto vinculante de las consultas desaparece tan pronto como el TEAC sienta doctrina»; lo que apoya en la propia doctrina de la DGT (es más que apoyar, realmente, lo que dice el TEAC, que literalmente señala lo siguiente: «Así lo tiene reconocida la propia DGT en contestación a consulta DGT de 28-04-2014 –Consulta vinculante VI156/2014–», lo que no podemos dejar de reconocer que, si no falso, es cuanto menos equívoco, pues la DGT en la mencionada consulta está examinando la aplicación retrospectiva de una doctrina del TEAC sin que hubiera criterio administrativo de la DGT que entrara en colisión con la misma). Así dice la consulta a la que se hace referencia:

«Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y de los tribunales ordinarios que establezcan criterios interpretativos tienen naturaleza declarativa en cuanto que señalan cuál es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, lo que implica que son aplicables a los supuestos susceptibles de ser regularizados.

[...]

La vinculación que se recoge en los preceptos anteriores se extiende, tanto los procedimientos en curso como los procedimientos que se abran con posterioridad, en definitiva, como se decía antes, a todos los supuestos que sean susceptibles de ser regularizados».

En cuanto a la alegación de vulneración del principio de confianza legítima, el contribuyente aporta, dice el TEAC, diversas sentencias en las que el Tribunal Supremo había entendido que no se podía regularizar por existir un precedente administrativo previo y en las que lo que estaba en juego era la aplicación de una norma tributaria (el TEAC omite la referencia a tales sentencias invocadas). El TEAC considera que no resulta aplicable dicha jurisprudencia, pues lo que se examina en tales supuestos es algo distinto, dos formas de resolver distintas para dos comprobaciones diferentes; por ejemplo, que el valor de adquisición para el cálculo de una ganancia patrimonial tiene que coincidir con el valor tenido en cuenta para calcular el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

En el último de los fundamentos se analiza la oposición al fondo del asunto, esto es, la doctrina del TEAC sobre la interpretación de la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF, lo que, evidentemente, desestima también el tribunal.

La conclusión, evidentemente, es la desestimación del recurso.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE EL CONFLICTO ENTRE LA DOCTRINA DEL TEAC Y LAS CONSULTAS DE LA DGT

La primera cuestión que surge de la presente resolución es la situación jerárquica respectiva en el sistema de fuentes de la doctrina del TEAC y las consultas administrativas. Emanadas ambas de una autoridad administrativa, ni una ni otra son, realmente, fuente de derecho.

Además, parece claro que el posible conflicto entre un criterio y otro es una cuestión que la LGT haya zanjado de forma taxativa. A nuestro juicio, el TEAC ha realizado en la presente resolución una interpretación muy particular del tenor literal de los artículos 89 y 242 de la LGT. No queremos decir con ello que resulta descabellada la interpretación, es más, posiblemente es el criterio que en nuestra opinión resulta más correcto; pero desde luego hay que reconocer que la misma, otorgándose un papel prevalente el propio TEAC sobre la doctrina de la DGT, puede calificarse, de una forma coloquial, al menos, como poco caballerosa.

Ciertamente, no son pocos los casos en los que el TEAC ha citado el criterio de la DGT, haciéndolo suyo de forma expresa, con lo que demuestra que, al menos desde su punto de vista, tal criterio no le vincula en medida alguna y su aceptación es consecuencia de un acto expreso en el que se afirma la recepción del mismo.

También en variadas ocasiones la DGT ha hecho referencia a la doctrina del TEAC, ahora bien, generalmente cuando la cita, la DGT la recibe como si de una norma se tratara y se emana su criterio en consonancia con lo manifestado por el TEAC.

Incluso podemos citar como ejemplo extremo la Consulta V1648/2014, de 27 de junio (NFC051451), en la que la propia DGT, a la vista de la doctrina fijada por el TEAC, revisa su criterio y se ajusta a lo señalado por el TEAC. No obstante, tampoco hay que magnificar el alcance de esta consulta, ya que refleja los vaivenes en la formación de la jurisprudencia y la doctrina y el TEAC, al dictar su unificación de criterio, manifiesta estar siguiendo el criterio fijado por el Tribunal Supremo.

En cualquier caso, parece bastante fácil inclinarse por el papel preponderante de la doctrina del TEAC frente a las consultas.

Aunque el desencuentro entre ambos criterios administrativos no sea frecuente, la LGT parece haber querido ofrecer un cauce para la solución de estos conflictos a través del recurso ex-

traordinario para la unificación de la doctrina, previsto en el artículo 243 de la LGT. A nuestro juicio el estudio de este precepto suscita interesantes reflexiones sobre la cuestión que nos ocupa.

En primer lugar, atribuye la competencia para interponer el recurso al director general de tributos (y a los directores generales de tributos de las comunidades autónomas), recurso que se dirigirá contra las resoluciones en materia tributaria del TEAC. Más desacertado resulta, a nuestro juicio, el motivo para su interposición: se exige únicamente que esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones. En un estudio que realicé sobre la única resolución de unificación de doctrina habida hasta el momento (la Resolución de 24 de noviembre de 2010, RG 1/2010) (Bas Soria, 2011), ya tuve ocasión de manifestar que tal desacuerdo debería fundarse en una discrepancia entre el criterio de la DGT expuesto en contestaciones a consultas y el manifestado por el TEAC en una resolución. Con ocasión de la presente resolución, no solo me reafirmo en dicho criterio, sino que aun diría más, el único motivo que debía amparar la interposición de este recurso debería ser ese: la discrepancia entre lo manifestado en una consulta y lo resuelto en una reclamación por el TEAC. Quizá esta exigencia restringiría mucho la facultad de las comunidades autónomas, pero no totalmente, en la medida en que tienen facultades para interpretar vía consulta las disposiciones normativas autonómicas en materias delegadas sobre tributos cedidos.

Su resolución se encomienda a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, cuya composición parece dar cierta preeminencia al TEAC frente a los demás órganos de la Administración tributaria. Así, estará compuesta por el presidente del TEAC, que la presidirá, tres vocales de dicho tribunal, el director general de tributos, el director general de la AEAT, el director general o el director del departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto al que se refiere la resolución objeto del recurso y el presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Si esta composición no otorgara, ya de por sí, cierta preeminencia al TEAC, se añade que la resolución se adoptará por decisión mayoritaria, pero en caso de empate el presidente tendrá siempre voto de calidad. A nuestro juicio, casa bien esta preeminencia con el mayor valor que se otorga en la resolución que comentamos al criterio del TEAC sobre la DGT.

Finalmente, conviene destacar que la fórmula que emplea este artículo 243 de la LGT para reconocer el carácter vinculante de la resolución es virtualmente idéntica a la empleada en el artículo 242 de la LGT y que ha servido al TEAC para afirmar la preeminencia de las resoluciones del TEAC sobre las consultas de la DGT. Resulta bastante claro que en este caso con presencia del director general de tributos en la Sala Especial para Unificación de Doctrina, no puede dudarse de la vinculación al criterio aprobado para la DGT.

En fin, todo ello nos lleva a compartir plenamente el criterio de la resolución en este punto.

3.2. SOBRE LA APLICACIÓN TEMPORAL

Aunque sea poco procedente en un estudio jurídico como es el presente comentario, no puedo evitar que la primera idea que me venga a la cabeza cuando leo cómo el TEAC desestima

la pretensión del contribuyente para que se le mantenga el criterio de la DGT que aplicó en sus declaraciones, años antes de que el propio TEAC hubiera fijado su doctrina, es el viejo chiste sobre los dos jueces que se cruzan con sus esposas a la entrada de un hotel y en el que se explica la diferencia entre lo correcto y lo justo. Por motivos evidentes para quien lo conozca no puedo acabar el chiste, pero sí que puedo afirmar que la decisión del TEAC puede ser correcta, pero difícilmente puede entenderse justa.

Afirmamos que no puede sostenerse esta resolución como una decisión justa, en un sentido quizá basto (que no vasto) del término, porque se hace pesar sobre el contribuyente las consecuencias desfavorables de una discrepancia de criterio entre los órganos administrativos, cuando aquel había actuado atendiendo a los dictados del único pronunciamiento administrativo existente en el momento de declarar su renta. Habiendo actuado de tal manera, cuando cambia la interpretación administrativa, el contribuyente ve severamente agravada su situación. No podemos adivinar qué actuación hubiera seguido el contribuyente de saber que tales eran las consecuencias de su integración en una entidad del artículo 35.4 de la LGT y eso es una cuestión fundamental que no valora el TEAC; las decisiones de los contribuyentes se adoptan en muchos casos con el mejor conocimiento posible de las consecuencias tributarias y en este caso, por una alteración en la interpretación administrativa, las consecuencias se ven claramente cambiadas.

Como ya hemos tenido oportunidad de razonar, este cambio de criterio es desfavorable en toda situación. Nadie puede encontrarse en mejor situación como consecuencia de la nueva interpretación y aunque, como regla general, una interpretación de la norma puede favorecer a algunos contribuyentes y perjudicar a otros, en este caso, por el tipo de norma que es, las únicas consecuencias que se pueden derivar del nuevo criterio es que no se altere la situación o que se empeore.

No se trata en puridad, tampoco, de un criterio que debió imponerse desde la entrada en vigor de la norma. Ciertamente, aunque reconocemos una preeminencia implícita a la resolución del TEAC, igualmente podemos encontrar algo de interpretación auténtica en la contestación a la consulta de la DGT: desde luego, no estamos afirmando que la DGT sea el órgano que aprueba las leyes, pero también sabemos que la mayoría de disposiciones normativas aprobadas emanan de la DGT y, aun cuando son modificadas en el trámite parlamentario, generalmente se cuenta con el informe de la DGT que explica qué se pretende con esa modificación. Cuando la DGT emana una consulta, hay algo de interpretación auténtica, como decimos, sobre lo que se pretendía con la disposición. De esta divagación queremos concluir, simplemente, que no es que un órgano estuviera equivocado y el otro en lo correcto y se imponga finalmente lo acertado, sino que ante dos posibles interpretaciones del precepto, por las razones que sea, se llega a conclusiones distintas.

Evidentemente, aunque exista una potestad reglada, en nada creemos que la menoscabe aplicar el criterio que se sostienen en una consulta, emanada del órgano competente y con los efectos jurídicos vinculantes legalmente previstos, a los periodos impositivos en los que no había otro criterio divergente. Si el cambio de criterio de la DGT puede aplicarse prospectivamente, tal y como recogió la DGT en la consulta antes citada, sin que ello menoscabe el ejercicio de la potestad reglada; igualmente un cambio de criterio administrativo, aunque sea un criterio superior

en jerarquía y emanado de otro órgano administrativo distinto al anterior, podría aplicarse prospectivamente. Porque, no lo olvidemos, no estamos tratando de aplicar o no una norma jurídica, que es lo que impone el hecho de ser una potestad reglada, sino de la interpretación que cabe dar al contenido de la norma, y la potestad reglada, sea una u otra la interpretación, en todo caso se ceñirá a la constatación de encontrarnos en el ámbito de aplicación de la misma norma y a imponer la consecuencia jurídica que deriva de la misma.

En fin, no puedo resistir la tentación de incluir una pequeña reflexión personalísima sobre este comentario. Después de haber servido a la Administración pública durante la mitad de mi vida, he pasado por varios destinos, entre los que se cuenta tanto la DGT como un TEAR. Ambos destinos ganaron mi afecto y mi máximo respeto, quizá por encima de todos los demás que he desempeñado, razón por la que asumo este comentario con la cierta neutralidad que ofrece la estima por igual a los dos centros directivos en colisión. Más allá de las consideraciones jurídicas y las valoraciones críticas contenidas en las páginas anteriores, no puedo dejar de constatar, con cierta tristeza, que en ningún caso aprecio bien resuelta la tensión entre ambos órganos; no lo aprecié con ocasión de la ya mencionada Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (RG 1/2010) para la unificación de doctrina, tampoco lo aprecio en la presente resolución. Si tal es el sentimiento que aflora en un funcionario público que ha dedicado una parte significativa de su vida laboral a estos órganos, no puedo dejar de imaginar la paupérrima imagen que una resolución tan correcta como esta, pero tan poco vigilante con un sentido natural de la justicia, puede crear en los operadores jurídicos y muy particularmente en el contribuyente que ha sido destinatario de este fallo. Y es que a veces hay juegos en los que la única forma de ganar es no jugar.

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (marzo 2011). Recientes decisiones de los tribunales en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido. *REGAF, Publicación del Consejo Superior de Titulados Mercantiles de España*, 61.

Casos prácticos sobre el lugar de realización en el IVA

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Las reglas de localización o normas de conflicto en el IVA son una de las materias de este tributo donde la casuística y especialización plantean a menudo controversias y dudas en su aplicación para los sujetos pasivos, que tienen el deber de determinar dónde se produce el hecho imponible, a fin de concretar la tributación de la operación y los distintos elementos que componen la relación jurídico-tributaria por la producción del hecho imponible. Dentro de las mismas, las relativas a prestaciones de servicios suponen un paso más en esta frondosa selva de reglas generales, especiales, y excepciones a unas y otras.

Con el fin de acercarnos a ellas, se han elaborado dos supuestos prácticos. El primero referido a las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles, dado que recientemente entraron en vigor algunos preceptos europeos que vinculan a todos los Estados miembros en esta materia, en lo relativo al concepto de bienes inmuebles y de vinculación suficiente con bienes inmuebles.

El segundo comprende las prestaciones de servicios relacionadas en el artículo 69.Dos de la LIVA, cuya complejidad viene determinada por la aplicación de las reglas generales de localización en función de la condición del destinatario de los servicios (si tiene o no la condición de empresario o profesional actuando como tal), si bien incide también en ello la regla de utilización o explotación efectiva del artículo 70.Dos.

Con ánimo didáctico y no exhaustivo en cuanto a la casuística que puede darse, se han elaborado estos supuestos a fin de que, sin temor a cometer errores en la tarea diaria de aplicación de la norma, podamos acercarnos a la comprensión de las reglas de localización en estas materias.

Palabras clave: IVA; casos prácticos; lugar de realización; prestaciones de servicios; utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto.

CASO PRÁCTICO 1

Prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles

La entidad Servicios Inmobiliarios, SA (SERINSA) es una sociedad mercantil española cuyo objeto social es la prestación de servicios relacionados con el sector inmobiliario, tanto a nivel técnico y de ejecución de obras como de asesoría e intermediación.

Tiene su sede social en Jaca (Huesca, Aragón), teniendo asignado por la Administración tributaria NIF a efectos de IVA ESA000000001, estando incluida en el sistema VIES (Registro de operadores intracomunitarios –ROI–).

En el ejercicio anterior su volumen de operaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), fue superior a 6.010.121,04 euros, presentando las autoliquidaciones por IVA con carácter mensual.

La empresa genera el derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas, no aplicando prorata general o especial alguna a las cuotas soportadas deducibles, y teniendo un único sector diferenciado.

Se conoce que en el mes de diciembre ha realizado, entre otras, las operaciones que a continuación se detallan, debiendo determinarse la tributación a efectos de IVA de las mismas, con especial incidencia en la concreción del lugar en el que se consideran realizadas (salvo que por ley se establezca lo contrario, se considerará que las cantidades que se indican no incorporan IVA).

Operaciones:

1. El 1 de diciembre concluye la redacción de unos planos para la construcción de un edificio destinado a vivienda en un solar de la ciudad francesa de Pau para el particular Pierre P.P. residente en la misma ciudad por un importe de 11.000 euros, entregando en esa misma fecha el proyecto.
2. El 5 de diciembre SERINSA entrega a un empresario establecido en Burdeos (Francia), que tiene asignado NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria francesa, el proyecto de edificación básico de vivienda unifamiliar que le encargó dicho empresario. Este proyecto tiene como objeto servir de guía para futuros proyectos de obra del empresario francés, sin que de momento vaya a ser destinado a un terreno o solar en particular. El importe que percibirá SERINSA por la redacción de este proyecto es de 20.000 euros.
3. SERINSA es propietaria de una grúa para construcción que va a alquilar a un empresario de Bedous (Francia) que realiza una obra de edificación de una vivienda

unifamiliar en Jaca. La citada maquinaria se arrienda sin asumir SERINSA responsabilidad alguna en la ejecución de las obras que realiza el empresario francés. La duración del contrato fue de 6 meses y concluye el día 10 de diciembre, por lo que con esta fecha expide SERINSA la factura por importe de 4.000 euros y recoge la grúa.

Se conoce que el empresario francés no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto español, ni lo constituye la obra que está realizando en Jaca, y que tiene asignado NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria francesa.

4. Una entidad financiera establecida en Suiza contrata a SERINSA para que emita un informe sobre la tasación de un solar existente en la estación invernal de Panticosa (Huesca), al objeto de incorporarla al expediente que la entidad financiera instruye para otorgar un préstamo con garantía hipotecaria a otro empresario. El informe se emite y se entrega a la entidad financiera suiza el 12 de diciembre, emitiéndose factura ese mismo día por importe de 6.000 euros.
5. Realiza una inspección técnica de unos ascensores instalados el pasado año en la fachada de un edificio destinado a viviendas (con una antigüedad de más de 30 años) en la localidad de Andorra la Vieja (Principado de Andorra). Por dicho servicio percibe un importe de 5.000 euros, y concluye el 14 de diciembre, fecha en la que expide la factura a la comunidad de propietarios, destinataria del servicio.
6. Participa como intermediario en nombre y por cuenta de un empresario establecido en Argentina en la compra de un solar ubicado en Canfranc (Huesca), propiedad de una sociedad mercantil francesa. Se conoce que el empresario argentino no tiene intención de instalar en dicho solar negocio alguno, realizando meramente una operación inmobiliaria para su venta posterior. Por dicha intermediación SERINSA cobra 30.000 euros, concluyendo la intermediación con la firma de la escritura pública ante un notario de Jaca (Huesca) el día 15 de diciembre, quien expide factura por sus servicios al empresario argentino por importe de 2.000 euros.
7. Planifica la estructura y el diseño y redacta los planos y el proyecto de unos pantanos (muelles o embarcaderos pequeños para barcos de poco tonelaje, que avanzan algo en el mar, lago o similar) a instalar de manera definitiva sobre las aguas de un pantano existente en la provincia de Huesca, para una sociedad mercantil francesa concesionaria del uso e instalaciones deportivas en el pantano. El coste de la redacción del proyecto es de 12.000 euros y lo entrega a la empresa francesa en Toulouse (Francia) el 17 de diciembre, emitiendo factura en esa misma fecha.
8. SERINSA es contratada por una empresa alemana que está realizando parte de la obra de construcción de un puente en la región francesa de la Provenza (los pilares en los que se apoyará la plataforma del puente) para efectuar los trabajos de control de calidad en la construcción de los pilares. Por estos trabajos percibirá de la empresa alemana 25.000 euros, y concluyen el 27 de diciembre.

La empresa alemana notifica a SERINSA que no tiene establecimiento permanente en Francia, ni lo constituye la realización de las obras en el puente, y que la ejecución de obras es realizada para una sociedad mercantil francesa.

9. Como SERINSA lleva a cabo también labores de gestión inmobiliaria, varios particulares que tienen apartamentos residenciales en la estación invernal de Piau-Engaly (pirineos franceses) le encomiendan la gestión de los mismos, dado que existe una demanda importante de estos apartamentos por personas españolas. Por este mes de diciembre, SERINSA factura a los particulares españoles 2.000 euros por sus gestiones, encaminadas al alquiler turístico de los apartamentos.

SOLUCIÓN

A) CUESTIONES PREVIAS

- a) La delimitación del concepto bien inmueble, a efectos de IVA, se realiza por el legislador europeo en el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento de Ejecución 282/2011).

Nuestra norma interna delimita exclusivamente el concepto de edificaciones en el artículo 6 de la LIVA. Si bien el concepto de edificación queda comprendido en el de bien inmueble, no cabe ninguna duda de que este es mucho más amplio que aquel. De existir contradicción entre un precepto y otro prima la norma europea, dado su rango y su naturaleza.

En la norma europea, se delimita la noción de bien inmueble mediante la enumeración positiva de aquellos bienes que quedan incluidos en la misma:

- Un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión.
- Cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad.
- Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos (por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores).

- Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.
- b) Las prestaciones de servicios relacionadas con bienes inmuebles tributan en el territorio de aplicación del impuesto cuando dichos bienes radiquen en el citado territorio, de acuerdo con la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA.

No obstante, los artículos 31 bis, 31 ter y 31 quater del Reglamento de Ejecución 282/2011 delimitan con mayor precisión las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles, teniendo en cuenta también que el rango y naturaleza de esta norma europea prima sobre la nacional.

De acuerdo con el primero de los preceptos reglamentarios, los servicios vinculados a bienes inmuebles, a efectos de la aplicación de la regla de localización especial (en nuestro caso la prevista en el art. 70.Uno.1.º de la LIVA), solo abarcarán aquellos servicios que tengan una «vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles», lo que tiene lugar en los siguientes casos:

- Cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y resulte básico y esencial para los mismos (el arrendamiento de un bien inmueble, por ejemplo).
- Cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien (la prestación del servicio de vigilancia de un edificio, por ejemplo).

A continuación, en el Reglamento de Ejecución 282/2011 se dan dos relaciones abiertas de supuestos que quedan incluidos (art. 31 bis, apartado 2, y art. 31 ter) o excluidos (art. 31 bis, apartado 3, y art. 31 ter) de esta noción de vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles.

- c) Con el fin de aclarar y contribuir a una mejor comprensión de las reglas establecidas en los preceptos anteriores del Reglamento de Ejecución 282/2011, la Comisión Europea publicó el 26 de octubre de 2015 unas «Notas explicativas sobre las normas de la Unión Europea referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos del IVA», que pueden consultarse en la página web de la Unión Europea (UE).

Debe tenerse en cuenta que estas notas explicativas no son jurídicamente vinculantes, conteniendo solo orientaciones prácticas e informales sobre cómo se debe aplicar el Derecho de la UE basándose en los puntos de vista de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión (no impiden que los Estados miembros y Administraciones tributarias nacionales adopten directrices nacionales sobre el mismo asunto. Así, en el caso de España a través de las consultas emitidas

por la Dirección General de Tributos –DGT–, del Ministerio de Hacienda y Función Pública que vinculan a los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos; y de la doctrina que el Tribunal Económico-Administrativo Central establezca, que vincula a toda la Administración tributaria, incluido el organismo anterior). La precisión efectuada en su informe por la Comisión Europea tiene su razón de ser en que la interpretación de las normas europeas, en nuestro caso la Directiva IVA y normas de desarrollo, esencialmente respecto de los conceptos autónomos de derecho europeo que se recogen en ellas, corresponde al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

B) TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN EL ENUNCIADO

1. La redacción de un proyecto para construir un edificio en un terreno es una prestación de servicios vinculada a un bien inmueble al tener una vinculación suficientemente directa con el solar existente en la ciudad de Pau (Francia), como así se señala expresamente el artículo 31 bis, apartado 1, y apartado 2, letra a), del Reglamento de Ejecución 282/2011, así como el artículo 70.Uno.1.º, letra b), de la LIVA.

Tributará la operación donde radique el bien inmueble con el que se vincula, por tanto, en el territorio de aplicación del IVA de Francia, estando la operación sujeta y no exenta en dicho Estado.

Dado que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional, no resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo el empresario español SERINSA, que deberá darse de alta como sujeto pasivo ante la Administración tributaria francesa, y emitir factura (de acuerdo con la normativa francesa) con repercusión del tipo impositivo general francés.

En el territorio de aplicación del impuesto español no existe operación sujeta alguna, debiendo declararse en el modelo de autoliquidación 303 en la casilla 61 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

2. La redacción de un proyecto básico de edificación no concretado a un terreno o solar determinado es una prestación de servicios que no tiene una vinculación suficientemente directa con un bien inmueble concreto, como así señala expresamente el artículo 31 bis, apartado 3, letra a), del Reglamento de Ejecución 282/2011, en relación con el artículo 70.Uno de la LIVA.

El empresario español comprobará, en primer lugar, que el destinatario tiene la condición de empresario o profesional y actúa como tal (de acuerdo con las reglas previstas en los arts. 17 a 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011), para lo que

acudirá al sistema VIES y confirmará que el empresario francés está dado de alta y tiene asignado el NIF a efectos de IVA que le ha suministrado.

Dado que no existe una regla especial para localizar estos servicios, aplicará la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, tributando la operación en sede del destinatario, esto es, en Francia; resultando de aplicación en este territorio la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo el empresario francés. Por ello, SERINSA deberá emitir factura haciendo constar en la misma la mención «inversión del sujeto pasivo» (art. 6.1, letra m), del Reglamento de Facturación).

No se produce, por tanto, el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto español, y SERINSA declarará la operación (por el importe de la base imponible de 20.000 €) en la casilla 59 del modelo de autoliquidación 303 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios»), además de hacerla constar en el modelo informativo 349, al tratarse de una prestación de servicios intracomunitaria (clave de operación «S»).

3. Estamos ante un arrendamiento de bienes muebles que en este caso no tiene vinculación con el bien inmueble donde se instala, dado que SERINSA no asume responsabilidad alguna de la ejecución de las obras; todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 ter del Reglamento de Ejecución 282/2011, en relación con el artículo 70.Uno de la LIVA.

Como no resulta de aplicación ninguna regla especial de localización prevista en el artículo 70 de la LIVA (tampoco la prevista en el apartado Uno, número 9.º, ya que no es un medio de transporte), aplicaremos la general recogida en el artículo 69.Uno.1.º, por lo que la operación tributará en Francia.

Al igual que en el supuesto anterior confirmará el NIF a efectos de IVA suministrado por el empresario francés a los efectos de acreditar la condición de empresario o profesional y la calidad en la que actúa, y emitirá factura sin repercusión del impuesto, con la mención de inversión del sujeto pasivo, siendo una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español.

Se declarará la operación (por el importe de la base imponible de 4.000 €) en la casilla 59 del modelo de autoliquidación 303 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios»), además de hacerla constar en el modelo informativo 349, al tratarse de una prestación de servicios intracomunitaria (clave de operación «S»).

4. El servicio de tasación efectuado por SERINSA tiene una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble sito en Panticosa (Huesca), por lo que la operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto español, de acuerdo con lo previsto en el artículo 70.Uno de la LIVA en relación con el artículo 31 bis, apartado 2, letra g), del Reglamento de Ejecución 282/2011.

SERINSA emitirá factura con repercusión del impuesto al tipo general del 21 %, declarando la operación en las casillas 7, 8 y 9, del apartado «Régimen general - IVA

devengado», del modelo de autoliquidación 303; produciéndose el devengo del impuesto el 12 de diciembre (art. 75.Uno.2.º de la LIVA):

$$\text{IVA devengado: } 6.000 \text{ euros} \times 21\% = 1.260 \text{ euros}$$

5. El ascensor quedó instalado de manera permanente al edificio y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 ter, letra c), del Reglamento de Ejecución 282/2011, debemos considerarlo como bien inmueble, en cuanto se trata de un elemento que ha sido instalado y forma parte integrante del edificio. Aun cuando de la dicción del artículo 6 de la LIVA pudiera suscitarse alguna duda en relación con el carácter de este bien, debe concluirse que prima lo dispuesto en la norma europea sobre la interna, dada la primacía de aquella.

Por ello, el mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles, es una prestación de servicios vinculada directamente con un bien inmueble, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 bis, apartado 2, letra n), del Reglamento de Ejecución 282/2011, y tributará la operación en el territorio donde se ubique el inmueble (Principado de Andorra), de acuerdo con la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA.

Estaremos, por tanto, ante una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, respecto de la que la empresa española no repercutirá IVA español, declarándose la base imponible en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»). Respecto a la tributación en el Principado de Andorra, deberemos acudir a la normativa reguladora de este Estado tercero para concretarla.

Como el Principado de Andorra no es un Estado miembro, la operación no deberá incluirse en el modelo de declaración informativa de operaciones intracomunitarias 349 (tampoco se declararía la operación si se localizara en otro Estado miembro pues el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional).

6. La intermediación en la venta o en la compra de bienes inmuebles es una prestación de servicios vinculada directamente a dichos bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 bis, apartado 2, letra p), del Reglamento de Ejecución 282/2011, lo que supone la aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA, allí donde radique el bien inmueble.

Por ello, la prestación de servicios de SERINSA al empresario argentino tributa en el territorio de aplicación del impuesto, donde se encuentra el inmueble, debiendo repercutir IVA al tipo general del 21%; declarándose en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»).

$$\text{IVA devengado: } 30.000 \text{ euros} \times 21\% = 6.300 \text{ euros}$$

Otro tanto ocurre con la prestación de servicios efectuada por el notario, que tiene también una vinculación suficientemente directa con el bien inmueble (art. 31 bis, apartado 2, letra q), del Reglamento de Ejecución 282/2011).

$$\text{IVA devengado: } 2.000 \text{ euros} \times 21\% = 420 \text{ euros}$$

En cuanto a la entrega del bien inmueble efectuada por el empresario francés al empresario argentino, tributará en el territorio de aplicación del impuesto, que es donde radica el bien inmueble, de acuerdo con la regla de localización prevista en el artículo 68.Dos.3.º de la LIVA, siendo sujeto pasivo de la operación el empresario adquirente argentino de acuerdo con la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2.º, letra a), primer párrafo, de la LIVA (no resulta de aplicación ninguna de las excepciones a esta regla que enumera la letra a).

7. Debe apuntarse, en primer lugar, que por bien inmueble se entiende un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que pueda fundarse la propiedad y la posesión (art. 13 ter del Reglamento de Ejecución 282/2011), por lo que los pantalanos (cuyo proyecto redacta SERINSA) van a suponer instalaciones fijas sobre un bien inmueble.

Por ello, la operación realizada por SERINSA es una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble (art. 31 bis, apartado 2, letra a), del Reglamento de Ejecución 282/2011), tributando en el territorio de aplicación del impuesto al tipo general, al localizarse en el mismo de acuerdo con el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA.

Repercutirá por ello en factura a la empresa francesa la cuota de IVA al tipo general, declarándose en las casillas 7, 8 y 9, del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 12.000 \text{ euros} \times 21\% = 2.520 \text{ euros}$$

8. Aun cuando en el artículo 31 bis, apartado 2, del Reglamento de Ejecución 282/2011, no se enumera la prestación de servicios que realiza SERINSA, no cabe duda de que se encuentra englobada dentro del concepto general de «vinculación suficientemente directa» que se recoge en el apartado 1. Por ello, la operación tributará en Francia, que es donde se encuentra el bien inmueble (art. 70.Uno.1.º de la LIVA).

No existe hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que SERINSA declarará la operación por el importe de la base imponible (25.000 €) en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»), no declarándose en la casilla 59 en tanto no se localiza en función de la sede del destinatario, sino de la regla especial sobre servicios relacionados con bienes inmuebles.

La cuestión que deberá plantearse SERINSA es la concreción del sujeto pasivo en Francia, para lo que deberá acudir a la norma interna francesa reguladora del

IVA (*taxe sur la valeur ajoutée* o TVA). De existir un precepto como el artículo 84.Uno.2.º, letra a), a') de la LIVA, SERINSA deberá repercutir el impuesto francés al empresario alemán, dando cumplimiento a las obligaciones formales y materiales que exija la normativa francesa.

9. El servicio consistente en la gestión inmobiliaria (distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias) de explotación de los inmuebles residenciales por cuenta de los propietarios tiene una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles, conforme señala el artículo 31 bis, apartado 2, letra o), del Reglamento de Ejecución 282/2011. Por ello, los servicios prestados por SERINSA tributarán en Francia.

Dado que los particulares propietarios de los apartamentos tienen la condición de empresarios o profesionales al ser arrendadores de bienes inmuebles (art. 5.Uno, letra c), de la LIVA; y precepto análogo de la normativa francesa), tienen la condición de sujetos pasivos del IVA francés (TVA). Por ello, SERINSA emitirá facturas sin repercusión del impuesto, haciendo constar la mención «inversión del sujeto pasivo», ya que lo son en Francia los destinatarios de las operaciones.

Se declarará la operación en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»), por el importe de la base imponible (2.000 €).

CASO PRÁCTICO 2

Prestaciones de servicios relacionadas con la asesoría, abogacía, consultoría y otras similares

Don Florencio F.F. es licenciado en Derecho y está inscrito en el Colegio de Abogados de Teruel (Aragón), ciudad en la que tiene fijada su residencia habitual y donde posee un despacho en una céntrica calle. Además de ejercer la abogacía esencialmente en el ámbito mercantil y civil, ha efectuado diversos cursos y másteres sobre fiscalidad y tributación, por lo que también asesora fiscalmente a sus clientes.

Presenta trimestralmente sus declaraciones-liquidaciones de IVA, ya que su volumen de operaciones durante el ejercicio inmediato anterior no superó el importe de 6.010.121,04 euros, ni tampoco se ha acogido al sistema de devolución mensual (no figura inscrito en el Registro de devolución mensual o REDEME).

Se encuentra inscrito en el ROI-Sistema VIES, teniendo asignado NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española, y no tiene establecimiento permanente alguno ajeno a su despacho profesional en Teruel.

Durante el segundo trimestre de este ejercicio ha prestado, entre otros, los servicios que a continuación se detallan, debiendo determinarse la tributación a efectos de IVA de los mismos, con especial incidencia en la concreción del lugar en el que se consideran realizados (salvo que por ley se establezca lo contrario, se considerará que las cantidades que se indican no incorporan IVA).

Operaciones:

1. Es contratado por un particular residente en Zaragoza (Aragón) para representarle en un proceso judicial a entablar en los juzgados civiles de Teruel. Don Florencio F.F. solicita al particular una provisión de fondos (tiene la naturaleza de anticipo y no de suplido) por importe de 3.000 euros, que le es abonado el 2 de abril, fecha en la que don Florencio F.F. extiende la correspondiente factura.
2. Asesora fiscalmente a un particular que tiene su residencia habitual en Santa Cruz de Tenerife (Tenerife, Islas Canarias), en relación con una herencia que ha recibido el particular de un tío suyo que tenía residencia habitual en Teruel. El asesoramiento se efectúa durante el mes de abril, y el día 30 de este mes expide la correspondiente factura al particular canario por importe de 2.000 euros.
3. Don Florencio había sido contratado por un empresario establecido en Huesca (Aragón) para representarle ante los órganos jurisdiccionales de Pau (Francia) en reclamación de una cantidad que le debe al empresario oscense un cliente de aquella localidad francesa. Con fecha 15 de abril se dicta sentencia firme favorable a los intereses del empresario oscense y don Florencio le expide factura por importe de 4.000 euros en esa misma fecha.
4. Un empresario establecido en Carcassonne (Francia), con NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, contrata a don Florencio F.F. para que, con carácter previo a la interposición de reclamación judicial en los juzgados de Teruel, inste a un cliente suyo y negocie con él, empresario de Albaracín (Teruel), para llegar a un acuerdo amistoso sobre un conflicto que mantienen ambos empresarios, francés y turolense, en relación con unas operaciones comerciales y el pago de las mismas. Don Florencio F.F., tras unas gestiones beneficiosas para ambas partes, concluye su trabajo el 30 de mayo, expidiendo factura al empresario de Carcassonne con fecha 31 de mayo, por importe de 4.000 euros.
5. El mismo empresario, y dados los buenos oficios de don Florencio, le contrata para que lleve el proceso de separación y divorcio que el empresario de Carcassonne quiere emprender con su pareja, de nacionalidad española y nacida en Albalate del Arzobispo (Teruel). Por los primeros trámites realizados en los meses de mayo y junio que se realizan en Teruel, localidad en la que ahora reside la pareja del empresario francés, don Florencio factura el 30 de junio al empresario francés por importe de 2.000 euros.

6. Un particular establecido en Foix (Francia) contrata con don Florencio F.F. para que reclame ante un empresario establecido en Zaragoza (Aragón) la ejecución del contrato de fabricación de muebles que había firmado el particular francés con el empresario zaragozano. Tras las gestiones oportunas, el conflicto es resuelto de forma favorable para el particular, y don Florencio emite factura al particular francés por importe de 1.000 euros el 20 de mayo.
7. Don Florencio es contratado por un empresario establecido en Las Palmas de Gran Canaria (Gran Canaria, Islas Canarias) para que le emita un informe jurídico en relación con unos contratos mercantiles que habían sido firmados por el empresario canario con un empresario de Utrillas (Teruel) en relación con negocios relacionados con la minería del carbón. El informe jurídico es emitido el 2 de junio y la factura es expedida por don Florencio F.F. el 3 de junio por importe de 3.000 euros.
8. Un particular con residencia habitual y fiscal en Mendoza (Argentina) contrata con don Florencio F.F. para que este le represente en una acción judicial hereditaria que el particular de Mendoza tiene que interponer contra los herederos (residentes en Teruel) de un pariente común que falleció en Teruel, al considerar que tiene derechos hereditarios que no le han sido reconocidos. Don Florencio, a fin de iniciar el proceso judicial, solicita al particular argentino una provisión de fondos de 2.000 euros, que le es abonada el 5 de junio, fecha en la que expide factura por este importe.
9. Un empresario establecido y con domicilio social y fiscal en Panamá contrata con don Florencio la emisión de un informe fiscal sobre la tributación de las operaciones de comercio exterior de bienes (equipos informáticos) entre los Estados miembros de la UE y Panamá. El informe es emitido con fecha 20 de junio, y ese mismo día don Florencio F.F. emite factura por importe de 4.000 euros.
10. Don Florencio lleva a cabo los trámites relativos a la propiedad industrial de un empresario establecido en Canadá (no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de la Unión) para el registro de una marca en España. Estos trámites concluyen el 23 de junio, fecha en la que expide factura al empresario canadiense por importe de 10.000 euros.
11. Don Florencio presta servicios de asesoramiento jurídico para un despacho de abogados establecido en Canadá. El despacho canadiense utiliza los servicios recibidos por don Florencio para prestar, a su vez, servicios a sus clientes españoles (entidades empresariales establecidas en el territorio de aplicación del impuesto) consistentes en preparar la expatriación de trabajadores que se desplazarán desde Canadá a España para trabajar.

Durante el mes de junio ha prestado servicios de esta naturaleza al despacho canadiense concluyendo el 30 de junio, fecha en la que emite factura por importe de 8.000 euros.

SOLUCIÓN

A) CUESTIONES PREVIAS

- a) Las prestaciones de servicios relacionadas con la asesoría, abogacía, consultoría y otras similares tributan de acuerdo con las reglas generales del impuesto, previstas en el artículo 69.Uno de la LIVA: en sede del destinatario cuando este sea un empresario o profesional actuando como tal, y en sede del prestador cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

No obstante, se establecen las siguientes excepciones en los artículos 69 y 70 de la LIVA:

- Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera del territorio de la Unión, las prestaciones de servicios no se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto si el prestador está establecido en este último territorio (art. 69.Dos, párrafo primero, y letra d), de la LIVA). Ahora bien, si el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional y está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, aun cuando se encuentra fuera del territorio de la Unión, tributará en el territorio de aplicación del impuesto si el prestador tiene su sede en el mismo (art. 69.Dos, párrafo primero).
 - Si estas prestaciones tienen vinculación suficientemente directa con un bien inmueble, tributarán donde se ubique este, por aplicación de la regla especial del artículo 70.Uno.1.º de la LIVA en relación con los artículos 13 ter y 31 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011.
 - En caso de que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y esté establecido fuera del territorio de la Unión, tributará en el territorio de aplicación del impuesto cuando en este se encuentre ubicada la sede del prestador, cuando la explotación o utilización efectivas del servicio tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos.1.º de la LIVA.
- b) En relación con esta regla del artículo 70.Dos de la LIVA, la DGT ha señalado de manera reiterada los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual resulte procedente (entre otras, Consultas V2393/2016, de 1 de junio –NFC060330–, y V0832/2018, de 26 de marzo –NFC068492–):
- 1.º Los servicios para los cuales puede resultar aplicable esta regla de localización son, exclusivamente, los citados de forma expresa en este precepto.

- 2.º Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios de telecomunicaciones o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares. En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.
- 3.º La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1.º a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Unión, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de la Unión.
- 4.º Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del impuesto. Este requisito debe valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate. Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto.

La DGT ha puesto de manifiesto que la Comisión Europea ha señalado que no se puede admitir un criterio de interpretación que se base en la realización material del servicio por parte del proveedor, considerando que la cláusula de uso efectivo se debe referir a una actividad del destinatario del servicio que lo consume en un determinado lugar, pero nunca el lugar donde se realiza la actividad del proveedor. En consecuencia, rechaza, en primer lugar, que el mero hecho de que el proveedor realice el servicio en un determinado Estado miembro suponga la aplicación automática de la cláusula de uso efectivo. Además la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo (si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al IVA tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo).

En general, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

- 1.^a Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos.
- 2.^a Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de

las operaciones a que se refiere el artículo 70.Dos o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta. Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

c) Todas estas reglas pueden plasmarse en los siguientes cuadros resumen:

Regla general de localización del artículo 69 de la LIVA			
Destinatario		Lugar de realización	
Empresario o profesional (B2B)		Sede del destinatario o del establecimiento permanente que recibe el servicio (cualquiera que sea el prestador y el lugar desde el que los presta)	
No empresarios o profesionales (B2C)	Regla general	Sede del prestador	
	Servicios del artículo 69.Dos	Destinatario establecido o con domicilio o residencia habitual fuera del territorio de la Unión	No sujeto en TAI
		Destinatario establecido o con domicilio o residencia habitual en Canarias, Ceuta o Melilla	Sede del prestador

Localización de los servicios previstos en el artículo 69.Dos de la LIVA		
Prestador: Empresario/profesional	Destinatario	Tributación
Desde sede de la actividad económica, o establecimiento permanente, situado en el TAI	Comunitario <ul style="list-style-type: none"> • Empresario/profesional • No empresario/profesional actuando como tal, y establecido, con residencia habitual o domicilio en la Unión, Canarias, Ceuta y Melilla 	Lugar del destinatario (donde radique la sede, establecimiento permanente, o domicilio para el que se preste)
		Lugar del prestador: TAI
.../...		

Localización de los servicios previstos en el artículo 69.Dos de la LIVA		
Prestador: Empresario/profesional	Destinatario	Tributación
.../... Desde sede de la actividad económica, o establecimiento permanente, situado en el TAI (cont.)	No comunitario: <ul style="list-style-type: none"> • Empresario/profesional (incluidos los de Canarias, Ceuta y Melilla) • No empresario/profesional, actuando como tal (establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión, Canarias, Ceuta y Melilla) 	No sujeto en el TAI (destinatarios en Canarias, Ceuta o Melilla, sujeción en estos territorios)
	No empresario o profesional cuando no resulte posible determinar su domicilio	No sujeto en el TAI
	No establecido en el TAI	Lugar del prestador: TAI
Establecido fuera del TAI	Establecido en el TAI: <ul style="list-style-type: none"> • Empresario o profesional (y el destinatario sea la sede, establecimiento permanente o domicilio en el TAI) • No empresario o profesional actuando como tal y prestador en la Unión • No empresario o profesional actuando como tal y prestador fuera de la Unión 	Lugar del destinatario: TAI
	No establecido en el TAI	Lugar del prestador
	No establecido en el TAI	No sujeto en el TAI
	No establecido en el TAI	No sujeto en el TAI
Cualquiera que sea el lugar donde esté establecido (dentro o fuera del TAI)	EMPRESARIO O PROFESIONAL actuando como tal, cualquiera que sea el lugar donde esté establecido, siempre que la utilización o explotación efectiva se realicen en el TAI	TAI: salvo que conforme a las reglas de este cuadro se entiendan prestados en la Unión

B) TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN EL ENUNCIADO

1. Esta prestación de servicios se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, ya que tanto el prestador (don Florencio F.F.) como el destinatario (el particular) se encuentran establecidos en dicho territorio. Para ello aplicamos la regla establecida en el artículo 69.Uno.2.º de la LIVA, o de la sede del prestador del servicio.

Como don Florencio solicita al particular una provisión de fondos que tiene la naturaleza de anticipo, el devengo se producirá en el momento del pago y cobro del mismo, de acuerdo con el artículo 75.Dos de la LIVA y, por ello, el hecho imponible tiene lugar el día 2 de abril, fecha en la que el prestador deberá emitir factura al destinatario al tipo general del 21 %, declarando esta operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 3.000 \text{ euros} \times 21 \% = 630 \text{ euros}$$

2. El asesoramiento que don Florencio realiza para el particular que tiene residencia habitual en las Islas Canarias se localizará en el territorio de aplicación del impuesto. A pesar de que el particular canario reside fuera del territorio de la Unión y el artículo 69.Dos, letra d), de la LIVA prevé que estos servicios de asesoramiento para destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales residentes fuera del territorio de la Unión, no tributarán en el territorio de aplicación del impuesto, en el mismo precepto, en su párrafo primero, se prevé una excepción respecto de quienes no teniendo la condición de empresarios o profesionales actuando como tales residan en Ceuta, Melilla e Islas Canarias, indicando que tributarán en sede el prestador.

Por ello, don Florencio repercutirá IVA, al tipo general, al particular residente en Canarias, teniendo lugar el devengo cuando se preste el servicio, esto es, el 30 de abril (art. 75.Uno.2.º de la LIVA) y declarará esta operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 2.000 \text{ euros} \times 21 \% = 420 \text{ euros}$$

3. Don Florencio representa a un empresario establecido en Huesca (Aragón) ante los órganos jurisdiccionales de Pau (Francia), tributando esta operación en el territorio de aplicación del impuesto por aplicación de la regla general prevista en el artículo 69.Uno, letra a), de la LIVA.

Aun cuando don Florencio representa al empresario ante unos órganos jurisdiccionales situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, no existe regla especial de localización, ni tampoco resulta aplicable la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA (o precepto equivalente existente en la norma interna de Francia), pues entre empresarios de la Unión no resulta aplicable la misma.

Don Florencio repercutirá el IVA español al tipo general del 21 %, teniendo lugar el devengo el 15 de abril (art. 75.Uno.2.º de la LIVA), y declarará esta operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 4.000 \text{ euros} \times 21 \% = 840 \text{ euros}$$

4. Don Florencio presta un servicio de abogacía a un empresario establecido en Francia, que tiene atribuido NIF a efectos de IVA por la Administración tributaria de este Estado miembro. Aplicaremos la regla general de localización prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, tributando en el Estado miembro donde se encuentra establecido el empresario destinatario de la operación, sin que resulte de aplicación la regla especial de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA ya que, como se ha indicado, no resulta aplicable entre empresarios o profesionales de la Unión.

Para ello y con carácter previo, don Florencio habrá comprobado que el destinatario es empresario a efectos de IVA reuniendo la condición de empresario y actuando en calidad de tal, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17, 18 y 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011, para lo que habrá acudido a comprobar su NIF a efectos de IVA en el sistema VIES, a través de la página web de la AEAT o de la página web de la UE.

El devengo se produce el 30 de mayo (art. 75.Uno.2.º de la LIVA), debiendo expedir factura don Florencio sin repercusión de IVA español ni francés. De acuerdo con lo previsto en el artículo 6.1, letra m), del Reglamento de Facturación, hará constar en la factura la mención «inversión del sujeto pasivo», a fin de dar a conocer al empresario francés que debe declarar esta la operación como sujeto pasivo ante la Administración tributaria francesa.

Don Florencio declarará esta operación (por el importe de la base imponible, 4.000 €) en la casilla 59 del modelo de autoliquidación 303 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios»), además de hacerla constar en el modelo informativo 349, al tratarse de una prestación de servicios intracomunitaria (clave de operación «S»).

5. En esta ocasión, frente a la operación anterior, el empresario francés no actúa en condición y calidad de tal, por lo que don Florencio debe considerarlo como no empresario o profesional, esto es, como un particular, puesto que el servicio que le presta, por su propia naturaleza, no resulta afecto a la actividad empresarial del destinatario.

En este caso, tratándose de un particular establecido en otro Estado miembro de la Unión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.Uno.2.º de la LIVA, la operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo don Florencio repercutir IVA español al tipo general del 21 %.

El devengo tendrá lugar el 30 de junio (art. 75.Uno.2.º de la LIVA), que es cuando finaliza la prestación del servicio, debiendo declararse en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 2.000 \text{ euros} \times 21\% = 420 \text{ euros}$$

6. En este supuesto, al igual que en la operación anterior, don Florencio presta un servicio de asesoría y abogacía a un particular residente en otro Estado miembro, aunque en este caso no existe duda respecto a la condición y calidad en la que actúa el particular.

Aplicaremos las mismas reglas y condiciones que las expuestas en el número anterior:

$$\text{IVA devengado: } 1.000 \text{ euros} \times 21\% = 210 \text{ euros}$$

7. Don Florencio presta un servicio a un empresario establecido en las Islas Canarias, teniendo la condición de tal y actuando como tal. En este caso la operación se localizará en las Islas Canarias, de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, al no resultar de aplicación ninguna de las reglas especiales previstas en el artículo 70 de la ley. Así no resulta aplicable la regla especial del apartado Uno.1.º, puesto que no tiene vinculación la prestación de servicios realizada por don Florencio con un bien inmueble, ni tampoco se aplica la regla del apartado Dos, ya que la utilización o explotación efectivas del servicio no se produce en el territorio de aplicación del impuesto.

El devengo de la operación tiene lugar el 2 de junio, no repercutiendo don Florencio cuota alguna al destinatario, si bien hará constar en la factura la mención «inversión del sujeto pasivo», conociendo que en el impuesto general indirecto canario las reglas de localización son análogas al IVA.

Como el destinatario no se encuentra establecido en el territorio de la Unión, no estamos ante un servicio intracomunitario, por lo que la base imponible no debe declararse en el modelo informativo 349.

En el modelo de autoliquidación 303 se declarará la base imponible (3.000 €) en la casilla 61 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

8. Si bien el destinatario de esta operación es un particular, reside en Mendoza (Argentina), existiendo en la LIVA unas excepciones a la regla general prevista en el artículo 69.Uno.2.º, para estos servicios de asesoría y abogacía recogidos en el artículo 69.Dos, letra d).

Acreditado que el particular tiene residencia habitual fuera del territorio de la Unión, conforme señalan los artículos 13 y 23 del Reglamento de Ejecución 282/2011, la operación no tributará en el territorio de aplicación del impuesto, ya que el precepto anterior excluye esta operación de la regla general de localización en sede del prestador. Por ello, don Florencio deberá tener la justificación acreditativa de la residencia

habitual o domicilio del destinatario fuera del territorio de la Unión, lo que puede efectuarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho (por ejemplo, mediante el certificado de empadronamiento o similar en Mendoza, Argentina).

Aun cuando la operación pudiera tener una utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto, no nos plantearemos esta hipótesis, ya que no aplicaremos la cláusula de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA, puesto que, como se indica en el número 1.º de este precepto, la regla de utilización o explotación efectiva para estos servicios solo resulta aplicable cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando en condición y calidad de tal, pero no cuando el destinatario de los servicios previstos en el artículo 69.Dos sea una persona o entidad que no tiene la condición de empresario o profesional.

Don Florencio no repercutirá, por tanto, IVA español, y declarará la operación, por el importe de la base imponible (2.000 €), en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

9. En esta operación don Florencio presta un servicio de asesoramiento a un empresario establecido en un Estado tercero (Panamá). Acreditada la condición de empresario o profesional del destinatario y la calidad en la que actúa, conforme establece el Reglamento de Ejecución 282/2011, en sus artículos 18.3 y 19, la operación tributará de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, esto es, tributará en sede del destinatario, por lo que no existe hecho imponible alguno en el territorio de aplicación del impuesto.

Dado que este servicio se encuentra comprendido entre los previstos en el artículo 69.Dos (letra d), podría plantearse si resulta aplicable la regla de cierre del artículo 70.Dos.1.º, pero del enunciado se deduce que la explotación o utilización efectiva del servicio no tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto.

Don Florencio emitirá factura sin repercusión del impuesto español, declarándose la operación por la base imponible (4.000 €) en la casilla 61 del modelo de autoliquidación 303 («Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción»).

10. Estamos ante una prestación de servicios efectuada por un profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto (don Florencio) a un empresario establecido fuera del territorio de la Unión (el empresario canadiense).

Si bien en principio puede considerarse que tributará en sede del destinatario por la regla general de localización del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, nos encontramos ante un servicio recogido en el artículo 69.Dos, letra d) (así lo ha indicado la DGT en Consulta V2520/2010, de 22 de noviembre –NFC039766–, aclarada por la Consulta V1565/2011, de 16 de junio –NFC041799–, al señalar que los servicios consistentes en la realización de gestiones encaminadas a la solicitud e inscripción

de patentes y marcas deben incardinarse dentro de los servicios mencionados en esta letra); debiendo plantearnos si debemos aplicar la regla de cierre o de utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Como ha señalado la DGT en Consulta V0136/2015, de 19 de enero (NFC053784), puede asumirse que el objeto lógico del cliente canadiense, con la inscripción de la marca en el registro correspondiente en España, puede ser explotar económicamente dicha marca bien directamente a través de su comercialización o bien indirectamente a través de la cesión del uso de la misma a terceros los cuales, a su vez, pretenderían la explotación comercial de la misma en España. Por ello, en la medida en que la utilización o explotación efectivas de una marca se produzca en el territorio de aplicación del impuesto, dicho servicio se localizará en dicho ámbito y quedará sujeto al IVA.

Don Florencio deberá repercutir el impuesto en la factura al tipo general del 21 %, teniendo lugar el devengo el 23 de junio (art. 75.Uno.2.º de la LIVA); declarando la operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 10.000 \text{ euros} \times 21 \% = 2.100 \text{ euros}$$

11. En relación con los servicios de asesoramiento jurídico que presta don Florencio al despacho de abogados de Canadá, en principio por aplicación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA no tributaría en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, al igual que ocurre en la operación anterior estamos ante un servicio recogido en el artículo 69.Dos, letra d), de la LIVA, debiendo plantearse si resulta de aplicación la cláusula de cierre o explotación y utilización efectiva en el territorio de aplicación del impuesto del artículo 70.Dos.

La DGT, en un supuesto como el que se ha expuesto, ha indicado en Consulta V2306/2017, de 12 de septiembre (NFC066927), que para aplicar la regla del uso efectivo y disfrute a los servicios es necesario que el servicio sea utilizado por el destinatario, esto es, el despacho canadiense, en la realización de operaciones sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto, lo que sucede cuando el asesoramiento es utilizado por el despacho canadiense en la prestación de servicios jurídicos que tienen por destinatarios a entidades establecidas en el territorio de aplicación del impuesto en los términos del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA.

Don Florencio repercutirá el impuesto en la factura al tipo general del 21 %, teniendo lugar el devengo el 30 de junio (art. 75.Uno.2.º de la LIVA); declarando la operación en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (apartado «Régimen general - IVA devengado»):

$$\text{IVA devengado: } 8.000 \text{ euros} \times 21 \% = 1.680 \text{ euros}$$

Situación económica y financiera de los hospitales españoles en periodo de crisis. Una comparativa entre los centros concertados y no concertados

Judit Creixans Tenas

*Doctoranda en el Programa de Economía, Derecho y Empresa.
Universidad de Vic-UCC*

Núria Arimany Serrat

*Profesora titular del Departamento de Economía y Empresa.
Universidad de Vic-UCC*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Enrique Rubio Herrera, doña Natalia Cassinello Plaza, don Francisco Javier Forcadell Martínez, doña María José Lázaro Serrano y don Enrique Ortega Carballo.

EXTRACTO

El presente trabajo refleja el análisis económico-financiero de los centros hospitalarios privados no benéficos españoles en el periodo 2008-2014 que presentan cuentas anuales individuales. Se ha considerado el sector sanitario privado por responder a una actividad de servicios que cumple un importante papel social. El estudio posiciona los centros analizados en el sector sanitario español y presenta los principales indicadores económicos y financieros para diagnosticar la salud económico-financiera de estos hospitales en el periodo objeto de estudio mediante un análisis a corto y largo plazo, un análisis de resultados, un análisis patrimonial y un análisis de tesorería. A la vez, se dividen estos centros hospitalarios en dos muestras diferenciadas para valorar las diferencias existentes entre los hospitales que disponen de concierto y los no concertados.

Palabras clave: hospitales privados no benéficos; análisis financiero; análisis económico; análisis de resultados; análisis de tesorería.

Fecha de entrada: 30-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017

Economic and financial situation of Spanish hospitals in crisis period. A comparison between the concerted and non-concerted centers

Judit Creixans Tenas
Núria Arimany Serrat

ABSTRACT

This paper reflects the economic and financial analysis of non-beneficial Spanish private hospitals in the period 2008-2014 who present annual individual accounts. The sanitary sector has been deprived for answering to an activity of services that fulfills an important social role. The study ranks the centers analyzed in the Spanish health sector and presents the main economic and financial indicators to diagnose the financial and economic health of these hospitals in the period by analyzing short and long term, an analysis of results and an analysis of changes on equity and cash flows. At the same time, these hospitals are divided into two different samples to value the existing differences and position those hospitals with concert and those without.

Keywords: private hospitals not beneficial; financial analysis; economic analysis; analysis of results; cash flow analysis.

Sumario

1. Introducción
2. Metodología
3. Marco teórico
4. Caracterización
 - 4.1. Hospitales privados no benéficos españoles con concierto
 - 4.2. Hospitales privados no benéficos españoles sin concierto
5. Resultados
 - 5.1. Análisis de la situación financiera a corto plazo
 - 5.2. Análisis de la situación financiera a largo plazo
 - 5.3. Análisis económico
 - 5.4. Análisis del estado de cambios en el patrimonio neto
 - 5.5. Análisis del estado de flujos de efectivo
6. Discusión y conclusiones

Referencias bibliográficas

Anexo

Cómo citar este estudio:

Creixans Tenas, J. y Arimany Serrat, N. (2018). Situación económica y financiera de los hospitales españoles en periodo de crisis. Una comparativa entre los centros concertados y no concertados. *RCyT. CEF*, 424, 153-182.

1. INTRODUCCIÓN

El sector privado tiene un peso destacado en el sistema sanitario español, ya que un 33 % de las camas hospitalarias pertenecen al sector privado español, y se trata de un sector poco estudiado desde una perspectiva económico-financiera; este trabajo pretende aportar luz en este ámbito, puesto que, en el actual periodo de crisis, con recortes en la sanidad española, es determinante conocer la salud económico-financiera de los centros privados españoles en el periodo 2008-2014.

Para el estudio se toman en referencia los hospitales privados españoles con cuentas anuales individuales, ya que representan un 57% del total de hospitales privados. Es destacable que dichos centros sanitarios en un porcentaje del 37% se integran en grandes grupos hospitalarios muy presentes en el mapa de hospitales privados no benéficos. De acuerdo con un informe reciente publicado por el Instituto para el Desarrollo e Integración de la Sanidad, en términos de facturación, los nueve principales grupos hospitalarios del sector privado alcanzaron una facturación de 3.184 millones de euros en 2014, lo que representa el 49% del mercado hospitalario privado no benéfico.

Estudios precedentes de este tipo abarcan comparativas entre el sistema público y privado (Giner *et al.*, 2005), pero no centran exclusivamente su atención en el ámbito de los hospitales privados no benéficos de todo el territorio español, cuya cifra global de ventas representa unos 6.450 millones de euros de la sanidad privada (un 63 %).

Estos hospitales, como entidades privadas en el ámbito de la salud, deben conocer y corregir, en su caso, los indicadores financieros fundamentales para la buena gestión y administración de estas importantes organizaciones. Por ello, esta investigación pretende analizar desde un punto de vista económico-financiero los centros hospitalarios privados españoles, para determinar en qué situación se encuentran estos hospitales privados en España.

2. METODOLOGÍA

Tal y como se ha mencionado, mediante este artículo se pretende analizar desde un punto de vista económico y financiero la situación de los centros hospitalarios privados no benéficos españoles que presentan en los registros públicos cuentas anuales individuales, para valorar cuál ha sido la evolución de estos centros hospitalarios en periodo de crisis económica.

La metodología utilizada parte de la consulta en el *Catálogo Nacional de Hospitales 2015* para seleccionar aquellos hospitales españoles cuya dependencia funcional y patrimonial es privada no benéfica. Así se encontraron 302 centros que cumplían con estos requisitos.

A continuación, de estos 302 hospitales se seleccionaron aquellos que presentan cuentas anuales individuales y se excluyeron los grupos hospitalarios.

Una vez obtenida la primera muestra se consultaron todos los centros hospitalarios en la base de datos Sistema de Análisis de Balances Ibéricos (SABI), en las páginas web, en la base de datos e-Infirma y en el depósito del Registro Mercantil para aplicar determinados filtros para identificar correctamente dichos centros y detectar aquellos hospitales que no habían presentado sus cuentas en el Registro Mercantil o que SABI todavía no disponía de las cuentas anuales.

De esta forma, la muestra final recogía 177 hospitales españoles privados no benéficos que presentan sus cuentas anuales individuales y que en cifra de negocios representan el 32 % de los hospitales privados no benéficos españoles.

A partir de aquí, y según la información que aparece en el mismo *Catálogo Nacional de Hospitales*, se clasificaron en dos grupos, dependiendo de si disponían de concierto o no. Cabe resaltar la definición de concierto que aparece en la Introducción del *Catálogo Nacional de Hospitales*: «un contrato realizado entre un establecimiento sanitario (privado o público) y el organismo responsable de gestionar la asistencia sanitaria de la Seguridad Social, por el cual se determinan, bajo ciertas condiciones, las características y las tarifas de cada uno de los servicios sanitarios concertados».

En consecuencia, la muestra de los 177 hospitales integraba 75 centros hospitalarios que disponían de concierto y 102 centros hospitalarios que no tenían ningún tipo de concierto.

La información económica y financiera que se extrajo de la base de datos SABI se refiere al periodo 2008-2014, siempre que los centros de la muestra dispongan de todas las cuentas anuales en los correspondientes registros mercantiles.

Una vez determinadas las muestras, se calculan los indicadores financieros oportunos y los estadísticos descriptivos para presentar el análisis convencional de los estados financieros, añadiendo al mismo un análisis específico del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo en el periodo objeto de estudio; con el fin de alcanzar unos resultados y unas conclusiones que permitan posicionar estos centros hospitalarios y orientarlos en las decisiones económicas a seguir en su futura trayectoria.

Los indicadores financieros permitirán explicar la solvencia y las rentabilidades como factores con mayor poder explicativo de la situación económico-financiera en las entidades económicas (García y Fernández, 1992). Los indicadores financieros también permitirán identificar el endeudamiento de estos centros y la situación de tesorería (Chu *et al.*, 1991), como factores clave en el contexto económico. Además, hay literatura que avala la necesidad de reportar indicadores financieros en los hospitales (Pink *et al.*, 2006).

Revisada la literatura y posicionados estos hospitales españoles, la investigación se estructura en cinco partes diferenciadas que abarcan los aspectos del análisis financiero convencional junto con el análisis patrimonial y de tesorería, derivado del estado de cambios en el patrimonio

neto y del estado de flujos de efectivo. El análisis de la situación financiera a corto plazo permitirá valorar la capacidad de estos centros hospitalarios para hacer frente a las obligaciones de pago a corto plazo y se relacionará con el análisis del estado de flujos de efectivo. El análisis de la situación financiera a largo plazo permitirá medir la capacidad de los hospitales para satisfacer las deudas a largo plazo. El análisis económico o de resultados permitirá comprender cómo se han producido los resultados, identificando los motivos desencadenantes de la situación económica en el periodo temporal analizado, junto con una modelización de la rentabilidad financiera. Seguidamente el análisis patrimonial permitirá identificar si se trata de hospitales capitalizados que ofrecen garantías. Y el análisis de la tesorería permitirá conocer si se ha llevado a cabo una buena política de cobros y pagos derivados de las diferentes actividades desarrolladas.

Además, se posicionan estos centros hospitalarios diferenciando aquellos centros que disponen de concierto con las administraciones públicas o aquellos que, por el contrario, no disponen del mismo, y se presentan las conclusiones de la investigación con el diagnóstico de la situación económico-financiera derivada de las cuentas anuales individuales de los hospitales privados no benéficos españoles en el periodo 2008-2014, identificando retos de futuro en el ámbito económico-financiero.

3. MARCO TEÓRICO

En el contexto de crisis sistémica española la situación económico-financiera de la sanidad española preocupa a los responsables directos tanto en el ámbito público como privado.

En el ámbito público se conocen estudios económicos y de gestión de diferentes centros hospitalarios españoles (Bataller y Serra, 2012), también hay trabajos que reclaman una sanidad pública competitiva para no hipotecar recursos públicos (Osorio y Paredes, 2001); de otra parte es destacable que transferidas las competencias en materia de sanidad a las comunidades autónomas existen sistemas de colaboración público-privada que identifican mejores resultados sociales que en gestión pública (Contreras, 2005), pero en el ámbito privado no hay prácticamente estudios, especialmente de análisis económico-financiero (Giner *et al.*, 2006), por este motivo el objetivo de este trabajo consiste en determinar la salud económico-financiera que se deriva de las cuentas anuales individuales de los centros hospitalarios privados no benéficos españoles en el difícil periodo 2008-2014.

Cabe tener presente que en investigaciones de centros hospitalarios se deben analizar los rendimientos y la gestión hospitalaria (Chu *et al.*, 1991). A nivel de gestión hospitalaria hay diferentes estudios para mejorar el control de costes y la calidad, aunque se den importantes diferencias en los sistemas regionales de salud (Nayar y Ozcan, 2008; Caballero y Hidalgo, 2014), en cambio a nivel económico-financiero y especialmente en rendimientos hay pocos estudios de centros hospitalarios privados no benéficos españoles, a excepción del estudio de Giner *et al.* de Canarias en comparación con el conjunto español, que encuentra, para el periodo 1998-2004, mejor capitalización y rentabilidad económica, gastos de personal más moderados y más servicios privados de Canarias respecto al conjunto nacional.

Hay trabajos que ponen de manifiesto que las administraciones y organizaciones públicas no tienen incentivos para declarar beneficios, facilitando resultados anuales deficitarios (Leone y Van Horn, 2005), por tanto, en el ámbito sanitario se aboga por mejores rendimientos en la esfera pública, en beneficio de todas las partes interesadas, para ello se incorpora la fórmula de los hospitales con concierto, por tener un comportamiento similar a los hospitales públicos, y estar en sintonía con los privados (Marín *et al.*, 2003).

La investigación que se presenta pretende también evidenciar las rentabilidades en el difícil periodo de crisis 2008-2014 de los centros hospitalarios privados no benéficos españoles que presentan cuentas anuales individuales, ya que no hay leyes universales sobre las reacciones en el ámbito de la salud de las crisis económicas, y posiblemente esta crisis impulse una revolución tecnológica y unos cambios organizativos que redundarán en racionalizar los sistemas de salud (Dávila y González, 2009). En concreto, aunque todavía es pronto para evaluar en profundidad el impacto de la crisis, hay evidencias que demuestran que impacta en la sanidad pública y en los servicios sanitarios no públicos (Cortés-Franch y González, 2014).

De otra parte, en España las diferencias por comunidades autónomas en el sector sanitario se discriminan por dos variables básicas: gasto y financiación, muy influidas por la corresponsabilidad fiscal de los sistemas de financiación sanitaria (Cantarero, 2010), y en épocas de crisis gasto y financiación se ven muy afectados. Por ello, en el estudio se valoran estas dos variables en los hospitales privados no benéficos españoles.

En la actualidad los desafíos de la gestión hospitalaria pública y privada deben contemplar la contabilidad en los nuevos modelos de gestión hospitalaria (Ferreira, 2007) y hay estudios que detallan la necesidad de reportar indicadores financieros en los hospitales (Pink *et al.*, 2006), aunque hay investigaciones que no apoyan estudios económico-financieros de ratios a nivel de los hospitales (Watkins, 2000). Otras investigaciones apoyan que hay grandes dificultades en los hospitales para elaborar información contable de calidad (García, 2008). Por tanto, procede analizar los estados contables de los centros hospitalarios privados españoles, que publican su información contable individual en los registros públicos pertinentes.

Finalmente, se debe tener presente que la sanidad privada tiene que estar en sintonía con un sistema público de salud (López, 2009) y que la transparencia y el buen gobierno en la sanidad ayudarán a salir de la crisis (Meneu y Ortún, 2011), en consecuencia, se quiere aportar transparencia económico-financiera en referencia a las cuentas anuales individuales de los hospitales privados no benéficos de España.

4. CARACTERIZACIÓN

En este epígrafe se exponen las principales características del sector sanitario nacional que engloba los hospitales públicos y privados (información del *Catálogo Nacional de Hospitales* del año 2015).

Atendiendo a su dependencia funcional¹, en territorio español hay 787 hospitales dados de alta a 31 de diciembre de 2014. De estos, 326 son privados no benéficos (41 %) y 118 son privados benéficos (15 %), es decir, de todos los hospitales españoles un 56 % pertenecen al sector privado.

Si se analiza el número de camas, 159.297 es el valor del total nacional de camas que disponen los hospitales españoles. De estas, un 32 % pertenecen al sector privado y, concretamente, un 20 % al sector privado no benéfico.

A modo informativo, cabe destacar que en las comunidades autónomas de Cataluña, Andalucía y Madrid es donde se sitúan más centros hospitalarios privados no benéficos (tan solo estas tres comunidades suponen un 54 % del total de hospitales privados no benéficos) y mayor número de camas.

Otro dato relevante es el hecho de que dentro de los hospitales privados se deben diferenciar aquellos que disponen de concierto de aquellos que no tienen concierto. Según el informe que publica anualmente el Instituto para el Desarrollo e Integración de la Sanidad, los conciertos con centros privados en diferentes áreas de actividad contribuyen de manera muy significativa a la consecución de los valores fundamentales del sistema público como son la equidad, la accesibilidad, la reducción de las listas de espera y el apoyo al cumplimiento de los tiempos máximos de respuesta. Los conciertos entre la sanidad pública y privada representaban en 2012 un 12 % del gasto público. Además, un 42 % de los hospitales privados presenta algún tipo de concierto con las administraciones públicas. Por último, en términos de mercado, los hospitales privados no benéficos facturaron 1.480 millones de euros en concepto de conciertos en 2014, lo que representa el 23 % de su facturación.

Con todo, y dado que el comportamiento de los hospitales concertados se asimila más al de los públicos que al de los privados sin concierto, se ha considerado, en este estudio, diferenciar la muestra de los centros hospitalarios entre aquellos que disponen de algún tipo de concierto y aquellos que no disponen de concierto.

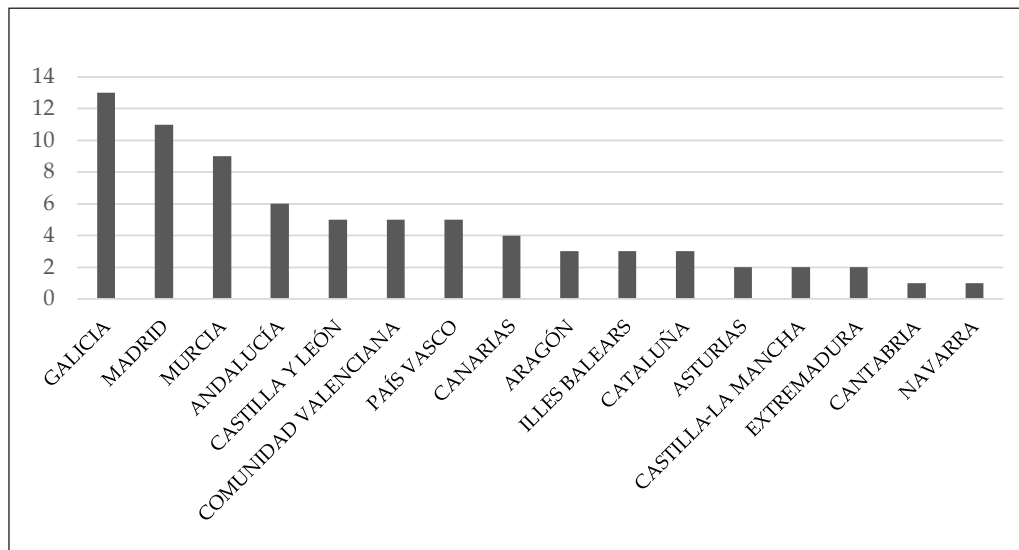
4.1. HOSPITALES PRIVADOS NO BENÉFICOS ESPAÑOLES CON CONCIERTO

Tal y como se ha detallado en la metodología, la muestra de los hospitales privados concertados está compuesta por 75 centros hospitalarios (23 % respecto del total de centros privados no benéficos) y disponen de un total de 7.804 camas hospitalarias (24 % respecto del total de camas privadas no benéficas). Además, un 65 % de estos centros tienen como finalidad asistencial la general.

El siguiente gráfico muestra la distribución geográfica de estos centros hospitalarios que disponen de concierto siendo Galicia y Madrid las comunidades autónomas con más hospitales concertados, 13 y 11 respectivamente.

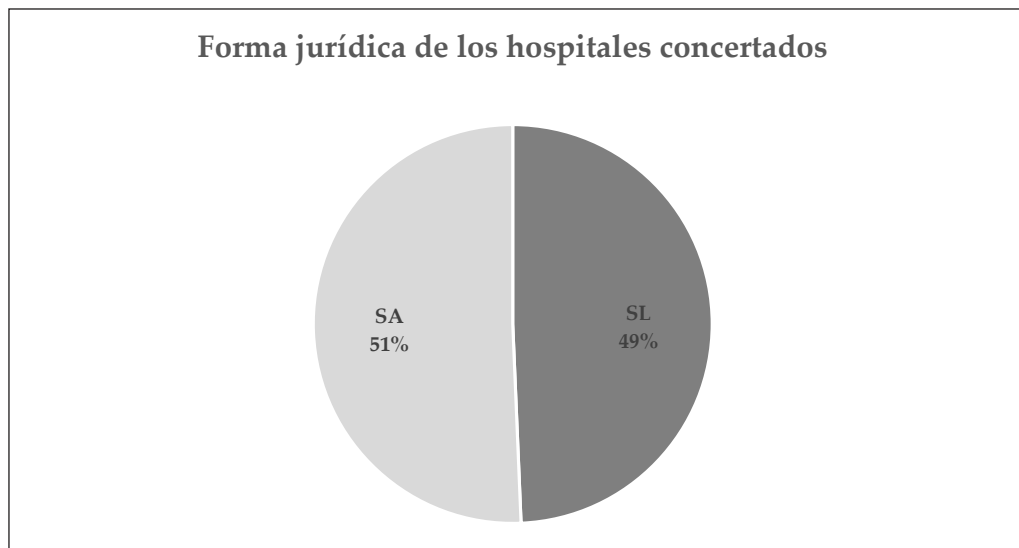
¹ De acuerdo con la introducción del *Catálogo Nacional de Hospitales 2015*, se entiende por «dependencia funcional» al organismo o entidad jurídica de quien depende, es decir, la persona física o jurídica que ejerce dominio o jurisdicción, jerárquica o funcional, más inmediata sobre el establecimiento sanitario.

Figura 1. Distribución geográfica de los hospitales privados con concierto



Haciendo referencia a la forma jurídica de estas organizaciones hospitalarias, se puede apreciar que la mitad son sociedades anónimas y la otra mitad sociedades limitadas.

Figura 2. Distribución de la forma jurídica de los hospitales privados con concierto

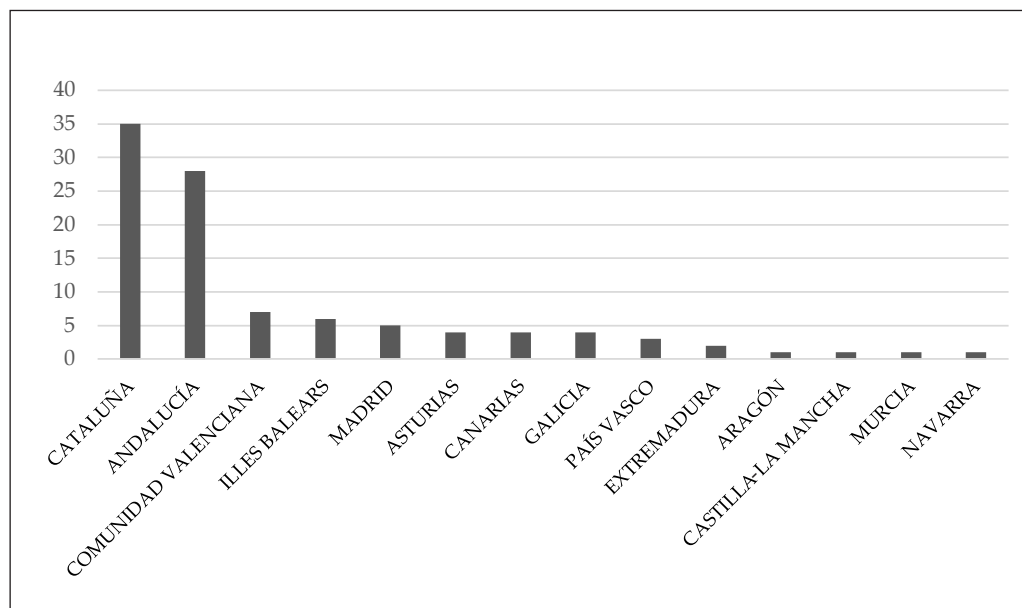


4.2. HOSPITALES PRIVADOS NO BENÉFICOS ESPAÑOLES SIN CONCIERTO

Por otra parte, la muestra de los hospitales privados que no disponen de concierto está compuesta por 102 centros hospitalarios (31 % respecto del total de centros privados no benéficos) y disponen de un total de 9.153 camas hospitalarias (28 % respecto del total de camas privadas no benéficas). No obstante, en esta muestra un 50 % de estos centros tienen como finalidad asistencial la general (el resto, generalmente, son geriátricos y psiquiátricos).

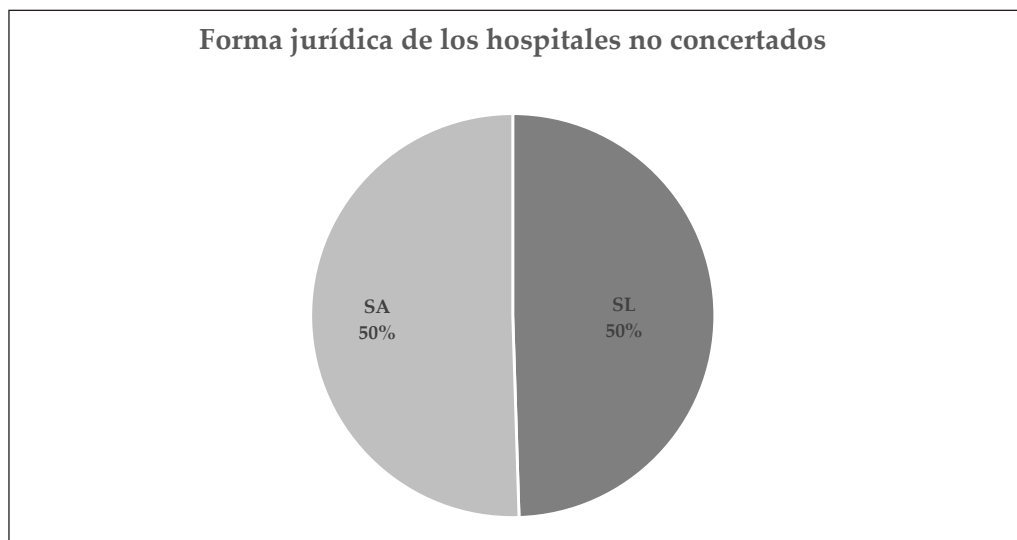
El siguiente gráfico muestra la distribución geográfica de estos centros hospitalarios que no disponen de concierto y, en este caso, Cataluña y Andalucía son las comunidades autónomas con más hospitales no concertados, 35 y 28 respectivamente, siendo dos comunidades muy representativas en la muestra (un 62 %).

Figura 3. Distribución geográfica de los hospitales privados sin concierto



Haciendo referencia a la forma jurídica de estos centros hospitalarios no concertados, del mismo modo que para los concertados, se puede apreciar que la mitad son sociedades anónimas y la otra mitad sociedades limitadas.

Figura 4. Distribución de la forma jurídica de los hospitales privados sin concierto



En resumen, la muestra obtenida de los 177 hospitales representa un 54% del total de centros hospitalarios privados no benéficos y disponen de 16.957 camas hospitalarias que supone un 52% del total de las camas de los hospitales privados no benéficos españoles. Se debe tener en cuenta que la mayoría de ellos fueron constituidos hace más de 20 años, hecho que también confirma que disponen de una experiencia consolidada y que mayoritariamente son hospitales grandes que presentan cuentas anuales normales, según lo que dispone el Plan General Contable en el periodo considerado.

5. RESULTADOS

Para hacer un análisis de la situación económica y financiera de los centros hospitalarios privados no benéficos españoles en el periodo 2008-2014, que presentan cuentas anuales individuales, se han calculado los principales indicadores financieros utilizando la estadística descriptiva oportuna y los instrumentos propios del análisis de estados financieros en la muestra de los 177 hospitales, diferenciando los 102 hospitales que no disponen de concierto y los 75 que sí disponen de concierto.

En concreto, los indicadores analizados han sido:

- Fondo de maniobra (activo corriente – pasivo corriente).
- Solvencia a corto plazo (activo corriente/pasivo corriente).
- Endeudamiento (total deudas/patrimonio neto y pasivo).
- Calidad de la deuda (deudas corto plazo/total deudas).

- Rotación del activo [(total activo/ingresos de explotación) × 365].
- Rentabilidad financiera [ROE = resultado neto/(patrimonio neto – resultado neto)].
- Rentabilidad económica (ROA = BAIT/activo).
- Valor añadido (ingresos de explotación – gastos de explotación).
- Productividad del personal (valor añadido/gastos de personal).
- Apalancamiento financiero [(total activo/patrimonio neto) × (BAI/BAIT)].

El estudio se estructura con el análisis de la situación financiera a corto plazo y a largo plazo, sigue con el análisis de resultados y, finalmente, detalla el análisis de las variaciones patrimoniales derivadas del estado de cambios en el patrimonio neto y de las variaciones de tesorería del estado de flujos de efectivo.

5.1. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN FINANCIERA A CORTO PLAZO

El análisis de la situación financiera a corto plazo permitirá valorar la capacidad de estos centros hospitalarios para hacer frente a las obligaciones de pago a corto plazo y se relacionará con el análisis del estado de flujos de efectivo.

Los detalles de las medias de las masas patrimoniales en las dos muestras quedan establecidos tal como reflejan las figuras 5 y 6.

Figura 5. Masas patrimoniales de los hospitales con concierto

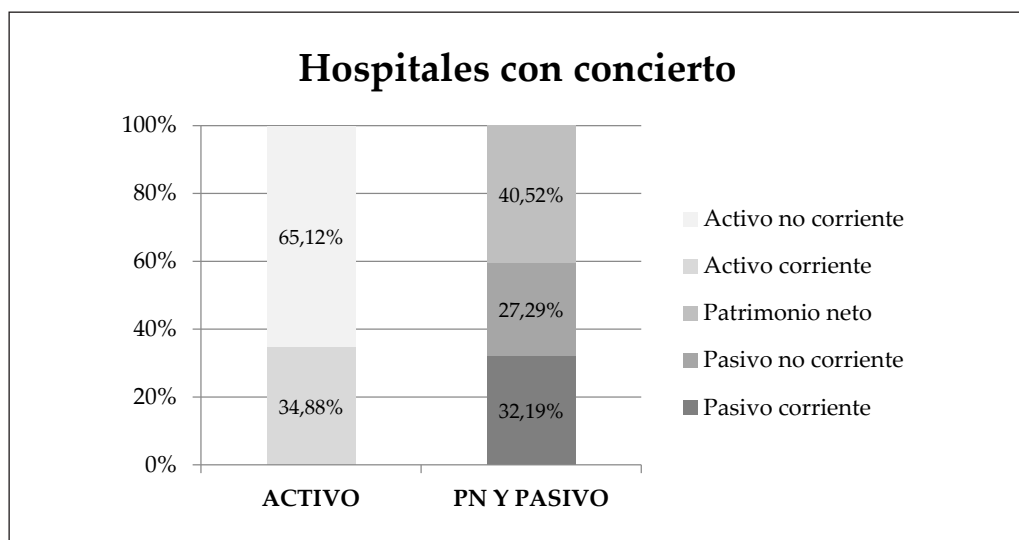
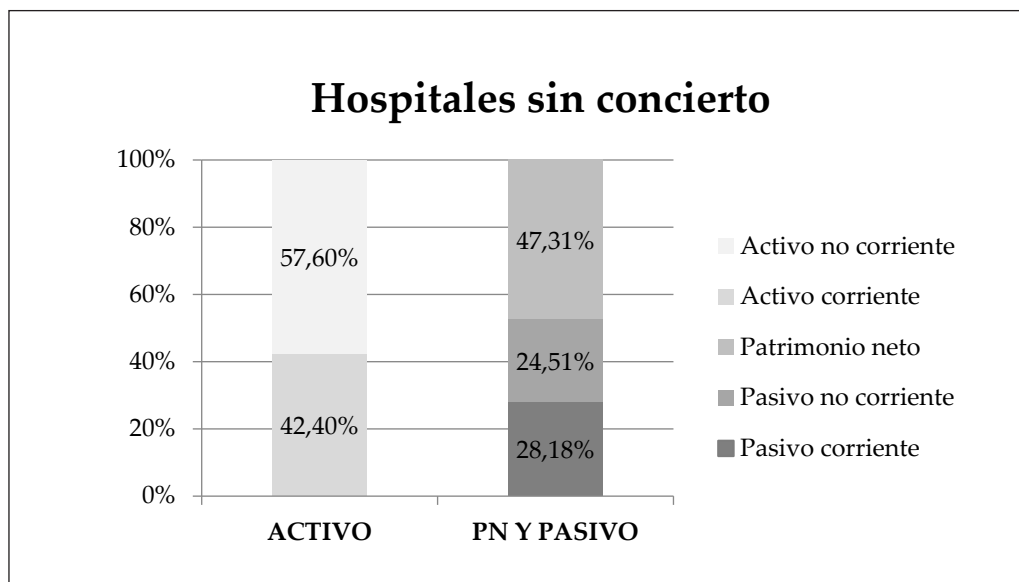


Figura 6. Masas patrimoniales de los hospitales sin concierto

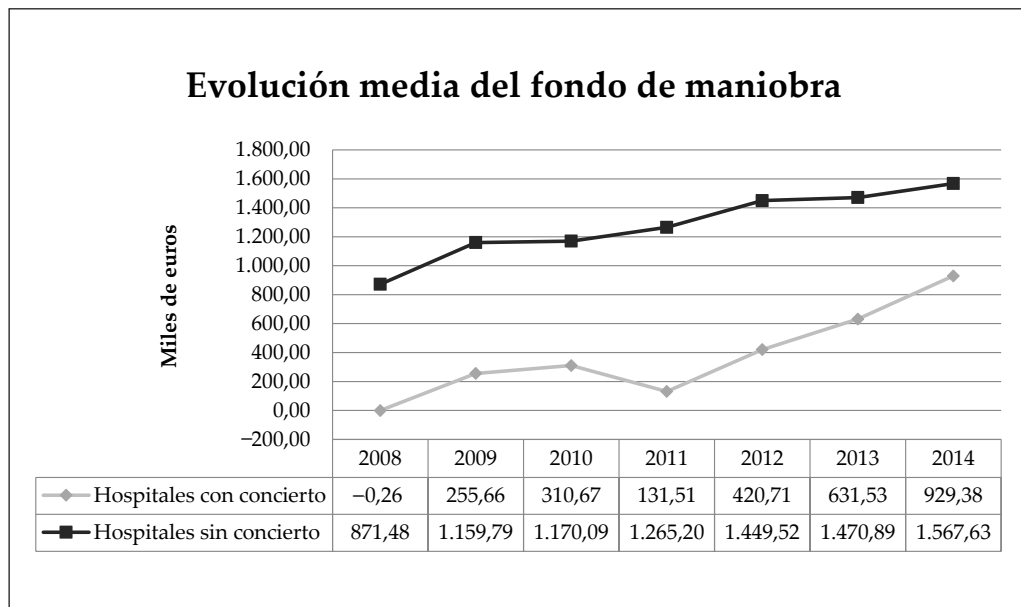


En las dos muestras la composición de las masas patrimoniales (en valores medios) es similar destacando el peso del activo no corriente (en hospitales con concierto) y del patrimonio neto (en hospitales sin concierto).

Además, hay una evolución de estas masas patrimoniales claramente diferenciada entre las dos muestras a lo largo del periodo comprendido entre 2008-2014. En este sentido, en los centros hospitalarios privados sin concierto se pone de manifiesto una tendencia relevante al crecimiento, destacando el aumento del activo no corriente en un 27,84% y el aumento del patrimonio neto en un 18,99%, denotando la capitalización de estas organizaciones y, por contrapartida, en los hospitales privados con concierto la tendencia al crecimiento de las masas patrimoniales es menos acentuada, destacando la disminución del pasivo en un 5,36% y el bajo aumento del activo en un 9,79%, aunque el incremento del 35,87% del patrimonio neto demuestra que se trata de centros hospitalarios que se están capitalizando.

A continuación, comparando el fondo de maniobra, se aprecia que en los dos casos es positivo a lo largo de los siete años, exceptuando el ejercicio 2008 para los hospitales privados con concierto, y el comportamiento en ambas muestras es similar; es decir, tanto los hospitales españoles privados con concierto como aquellos que no disponen de concierto aumentan el fondo de maniobra conforme pasan los años del periodo considerado (figura 7).

Figura 7. Evolución del fondo de maniobra en el periodo analizado



Respecto a la ratio de solvencia a corto plazo, que mide la capacidad de las empresas para hacer frente a las deudas a corto plazo mediante el activo corriente, en los siete ejercicios y en las dos muestras objeto de estudio, los centros hospitalarios privados sin concierto presentan mejor solvencia a corto plazo (valores entre 1,5 y 2) a diferencia de los hospitales con concierto (figura 8).

De otra parte, la solvencia a corto plazo está directamente relacionada con el signo positivo del flujo de efectivo de la actividad de explotación del documento contable: estado de flujos de efectivo (Ruiz *et al.*, 2006) y tal como se aprecia en la figura 9, en todos los ejercicios, y para ambas muestras, el signo es positivo denotando una aceptable solvencia a corto plazo de estos centros hospitalarios. Cabe destacar el distinto comportamiento entre los hospitales que disponen de concierto y aquellos que no: los primeros tienden a aumentar el FEAE progresivamente y de forma más estable, mientras que los segundos tienen una tendencia más irregular con picos de valores más elevados los años 2009, 2011 y 2013.

Figura 8. Evolución de la solvencia a corto plazo en el periodo analizado

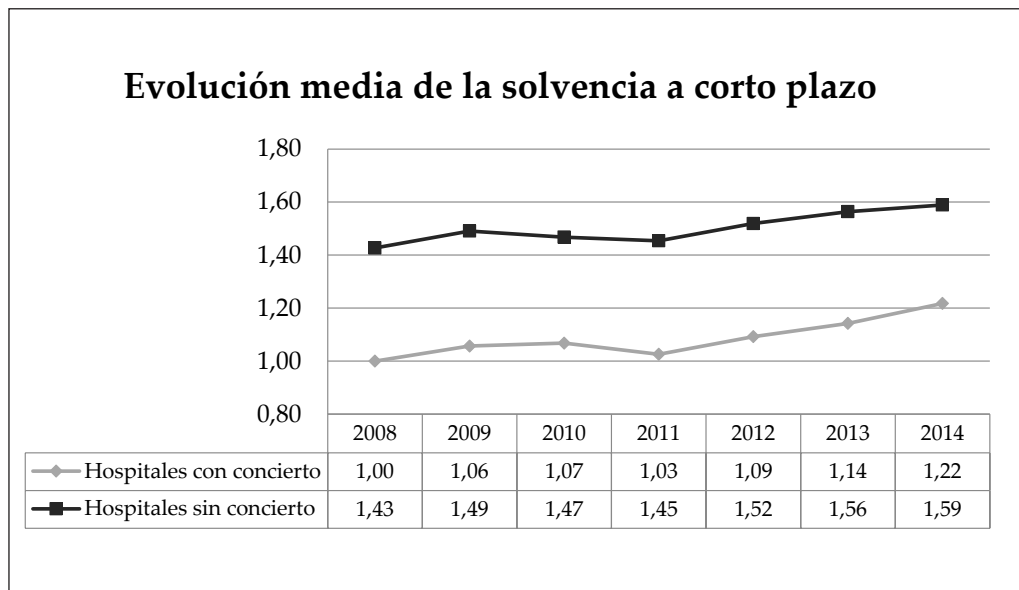
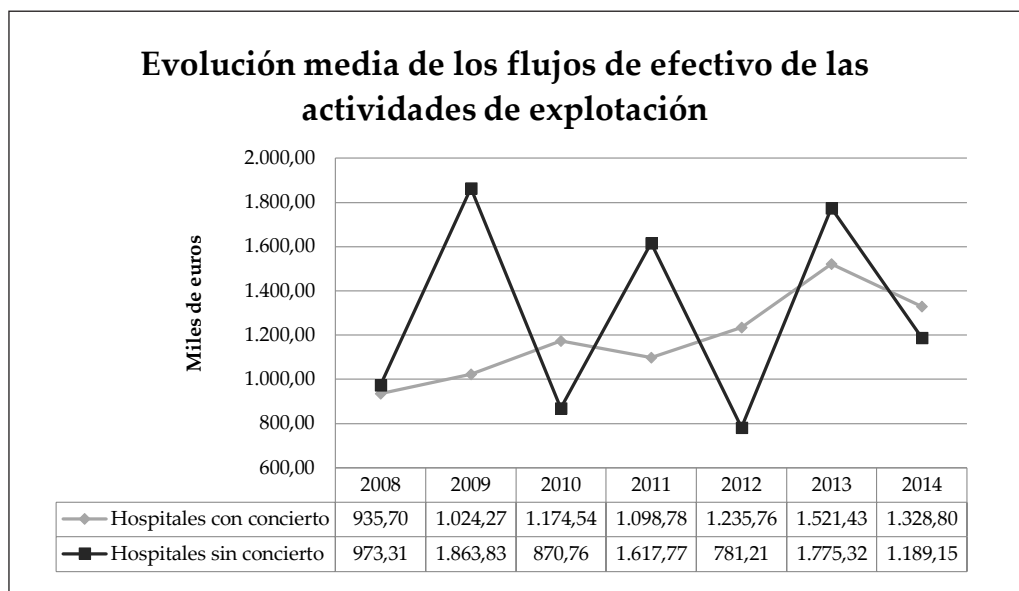


Figura 9. Evolución de la actividad de explotación del estado de flujos de efectivo en el periodo analizado



De manera que se puede considerar que la situación financiera a corto plazo de estos centros hospitalarios privados españoles es aceptable, aunque es inferior para los centros que disponen de concierto y con el potencial riesgo de no poder hacer frente a sus pagos a corto plazo.

5.2. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN FINANCIERA A LARGO PLAZO

El objetivo principal del análisis de la situación financiera a largo plazo es medir la capacidad que tienen las empresas para satisfacer las deudas a largo plazo.

De los porcentajes verticales y horizontales de las diferentes partidas financieras en el periodo analizado se deduce que el patrimonio neto ha aumentado en las dos muestras, es decir, los hospitales privados no benéficos españoles se han capitalizado.

Por otra parte, las deudas de los hospitales sin concierto aumentan un 18,99%, el activo aumenta un 34,58% y las ventas un 26,94%. En cambio, en el caso de los hospitales privados españoles que disponen de concierto, el comportamiento es un poco distinto, ya que las deudas disminuyen un 5,36%, el activo aumenta un 9,79% y, por último, las ventas caen un 4,68%.

En ambos casos el resultado neto aumenta considerablemente a partir del ejercicio 2011, y el resultado global tiene el mismo comportamiento que el resultado neto.

Según el criterio aportado por Amat y Perramon (2011), para las organizaciones hospitalarias privadas con concierto en este periodo analizado no hay una gestión eficiente de los activos (las ventas descienden y los activos incrementan), aunque la gestión financiera es prudente (incrementan activos y bajan deudas) y gestionan bien los gastos (incrementan resultados más que las ventas) (tabla 1).

Tabla 1. Crecimiento equilibrado de los hospitales concertados según el criterio de Amat y Perramon (2011)

	Gestión de los activos		Gestión financiera prudente		Gestión de los gastos	
	Δ Ventas	Δ Activos	Δ Activos	Δ Deudas	Δ Resultados	Δ Ventas
Crecimiento hospitales con concierto	-4,68 %	9,79 %	9,79 %	-5,36 %	278,22 %	-4,68 %

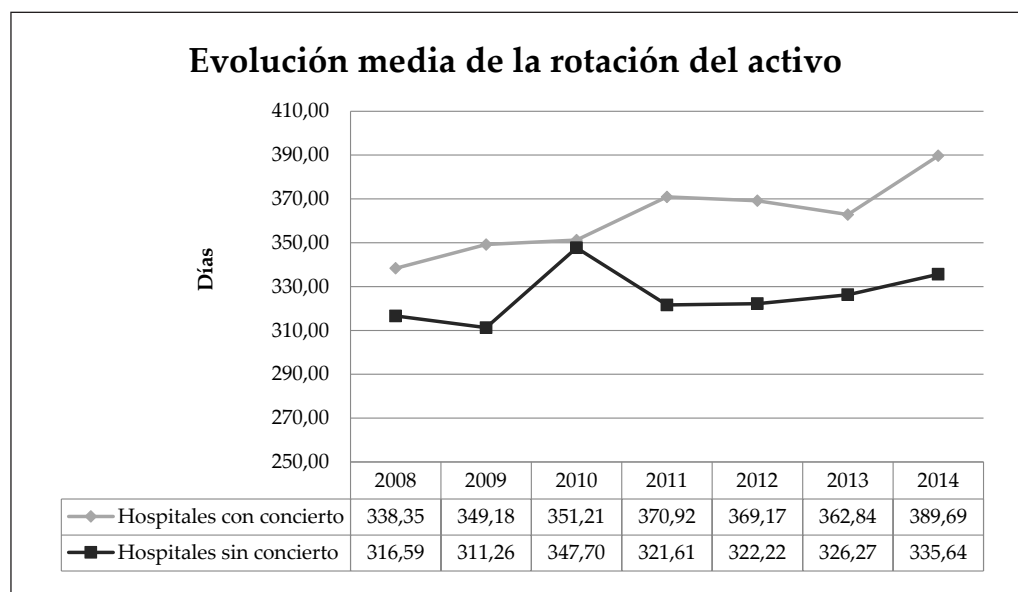
Por otra parte, en el caso de los hospitales privados no concertados en el mismo periodo, hay una gestión eficiente de los activos (aumentan ventas y bajan activos), una gestión financiera prudente (bajan más las deudas que los activos) y no gestionan bien los gastos (la bajada de resultados supera la de las ventas).

Tabla 2. Crecimiento equilibrado de los hospitales concertados según el criterio de Amat y Perramon (2011)

	Gestión de los activos		Gestión financiera prudente		Gestión de los gastos	
	Δ Ventas	Δ Activos	Δ Activos	Δ Deudas	Δ Resultados	Δ Ventas
Crecimiento hospitales sin concierto	26,94 %	-14,86 %	-14,86 %	-41,24 %	-45,80 %	-12,56 %

Siguiendo con el análisis a largo plazo, la rotación total del activo, que nos informa del tiempo medio en recuperar el valor del activo, indica que los centros hospitalarios, tanto los que disponen de concierto como los que no, tardan de media alrededor de un año en recuperar el valor de su inversión y en el periodo analizado no hay grandes diferencias entre las dos muestras. No obstante, los hospitales sin concierto tardan, de media, un poco menos de tiempo en recuperar su activo.

Figura 10. Evolución de la rotación del activo en el periodo analizado



En cuanto al endeudamiento, los hospitales sin concierto presentan un nivel de endeudamiento aceptable (entre el 48 % y 58 %) con deudas a corto plazo entre un 50-56 %. De otra parte, los hospitales privados concertados tienen un nivel de endeudamiento superior, situándose entre el 55 % y 64 %, de calidad aceptable. En ambas muestras el endeudamiento no las perjudica en el periodo objeto de estudio, tal como evidencia su apalancamiento financiero superior a la unidad.

En las dos muestras durante el periodo 2008-2014 se reduce el endeudamiento, con similares porcentajes entre deudas a corto plazo y a largo plazo, y es un endeudamiento que no perjudica a los centros hospitalarios analizados (figuras 11, 12 y 13).

Figura 11. Evolución del endeudamiento en el periodo analizado

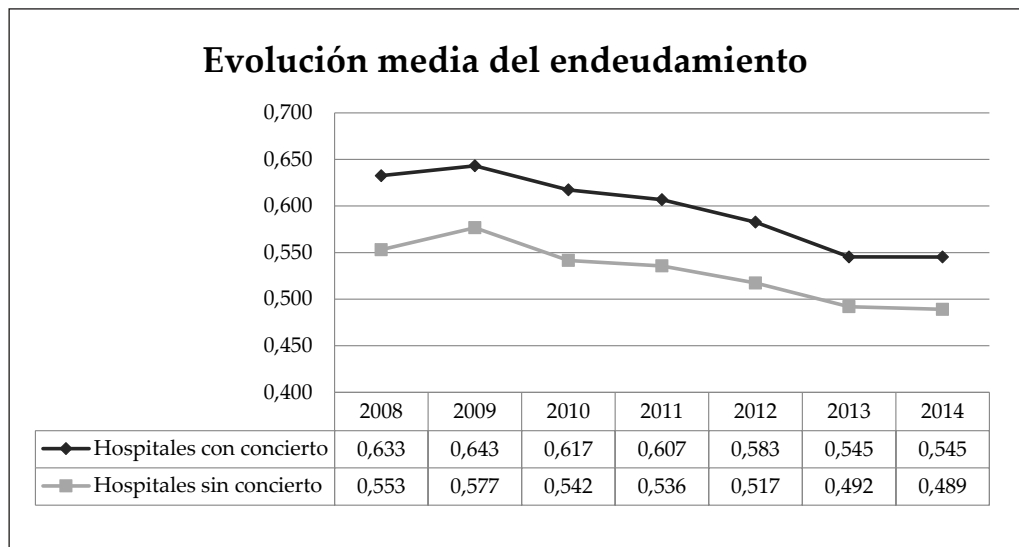


Figura 12. Evolución de la calidad de la deuda en el periodo analizado

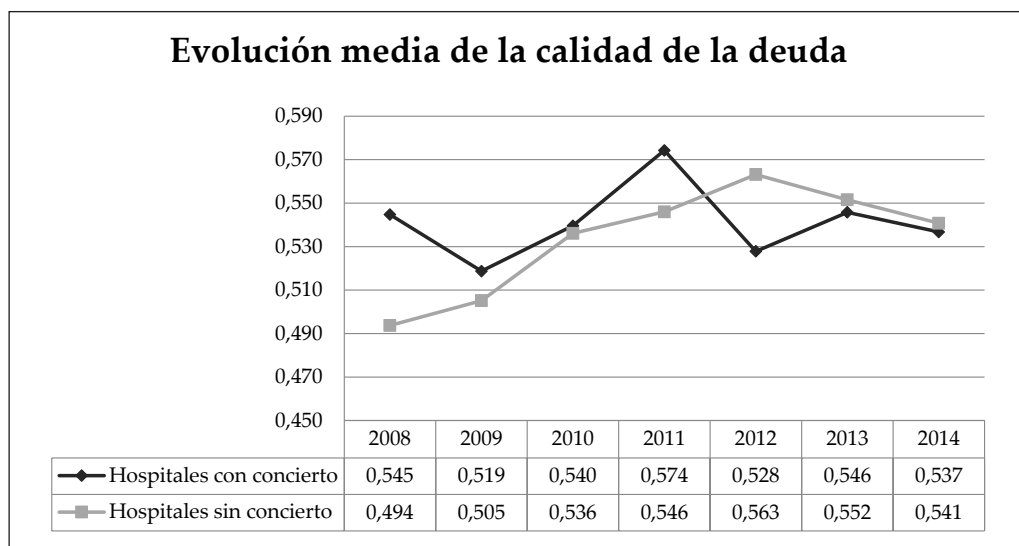
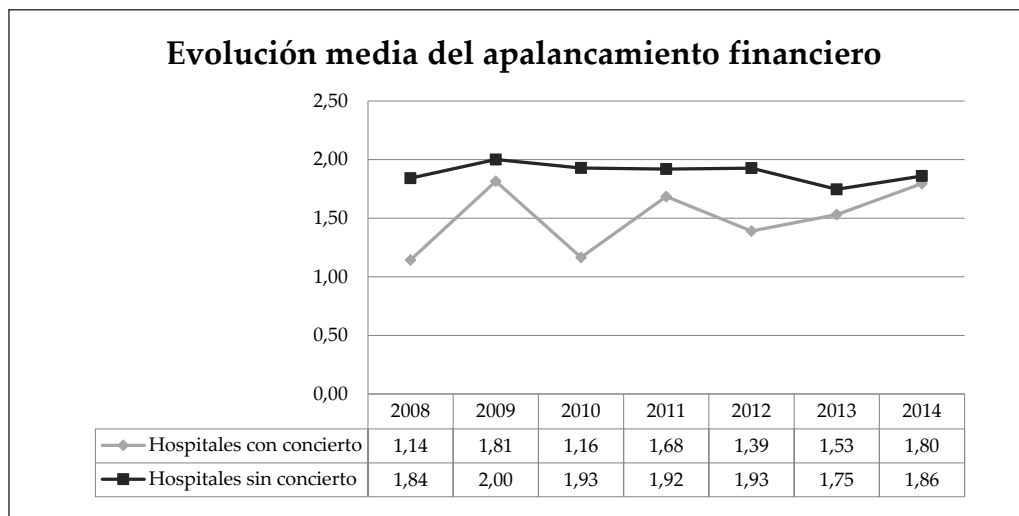


Figura 13. Evolución del apalancamiento financiero en el periodo analizado



Por lo tanto, los centros hospitalarios objeto de este estudio presentan una buena posición financiera a largo plazo en el periodo considerado, aunque sería recomendable disminuir el endeudamiento en centros concertados y mejorar la calidad de la deuda en estos ejercicios de crisis generalizada.

5.3. ANÁLISIS ECONÓMICO

El análisis económico o de resultados permite comprender cómo se han producido los resultados en estos centros hospitalarios, identificando los motivos desencadenantes de la situación económica existente en el periodo temporal analizado, y se complementa con un modelo de regresión para explicar la rentabilidad financiera de los hospitales analizados.

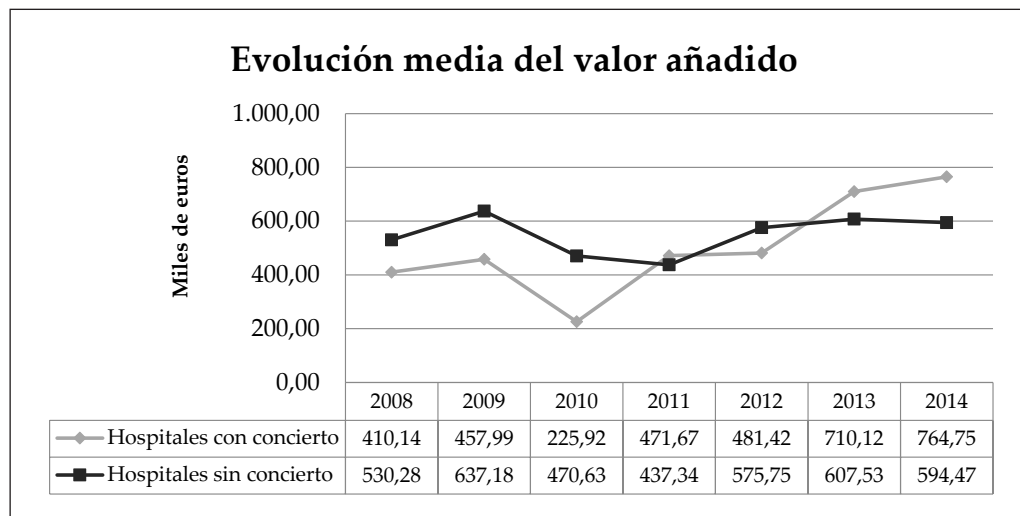
Una primera aproximación permite constatar que para los centros hospitalarios que disponen de concierto, los gastos de explotación en el periodo analizado han disminuido un 7,36% (debido a la disminución de los gastos de personal en un 11,76%). Además, los ingresos de explotación también han bajado un 4,68%. No obstante, el BAIT ha crecido considerablemente a lo largo de los siete ejercicios analizados y los gastos financieros representan un 2% de los ingresos de estos centros hospitalarios.

Para los centros hospitalarios que no disponen de concierto, los gastos de explotación en el periodo analizado han aumentado un 27,92% (por el aumento de los gastos de personal). Los ingresos de explotación también han aumentado un 26,94%. Por ello, el BAIT crece levemente en los siete ejercicios analizados y los gastos financieros suponen aproximadamente un 1% de los ingresos de estos centros hospitalarios.

Comparando el valor añadido, valor de la renta generada por la actividad de asistencia hospitalaria, los centros concertados y los no concertados presentan valores similares aunque

los centros que disponen de concierto al finalizar el periodo experimentan más incrementos (figura 14).

Figura 14. Evolución del valor añadido en el periodo analizado



En cuanto a la evolución de la productividad del personal, es mayor en los centros hospitalarios sin concierto. No obstante, en el ejercicio 2014 la productividad del personal de los hospitales con concierto supera a los no concertados.

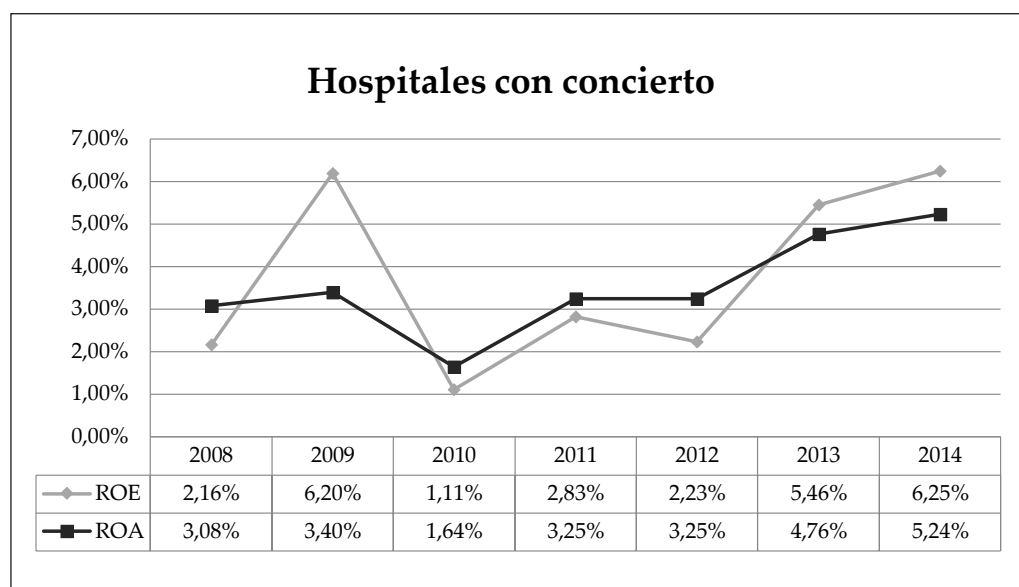
Figura 15. Evolución de la productividad del personal en el periodo analizado



Referente al análisis de las rentabilidades de los hospitales que disponen de concierto, la rentabilidad financiera (ROE) aumenta un 190 % en el periodo 2008-2014, no obstante, cabe destacar la fuerte caída experimentada en el ejercicio 2009 aunque en 2010 se recupera. En referencia a la rentabilidad económica (ROA), se mantiene más estable y en este periodo analizado aumenta un 70 %.

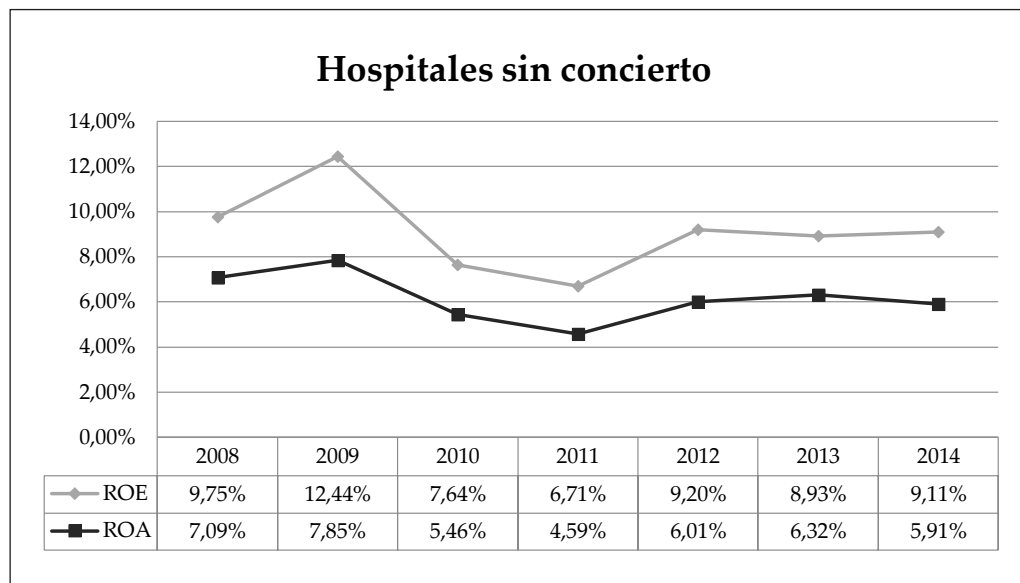
En el periodo 2010-2012 la ROA supera a la ROE, por lo que en estos ejercicios el endeudamiento no favorece a estos centros hospitalarios, aunque a lo largo de todo el periodo analizado el endeudamiento no perjudica (figura 16).

Figura 16. Evolución de la ROE y la ROA de los hospitales concertados en el periodo analizado



En el análisis de las rentabilidades, los hospitales sin concierto presentan mejores rentabilidades financieras con decrecimiento en el ejercicio 2009 y posterior recuperación en sintonía con la tendencia de la rentabilidad económica, y en todo el periodo analizado la ROE supera a la ROA corroborando que el endeudamiento no perjudica a los centros hospitalarios sin concierto (figura 17).

Figura 17. Evolución de la ROE y la ROA de los hospitales no concertados en el periodo analizado



En resumen, las rentabilidades de los centros hospitalarios privados no concertados se mantienen más estables a lo largo de los años y, en cambio, la rentabilidad financiera de los concertados es muy inestable a lo largo de los ejercicios analizados, aunque en los últimos ejercicios recuperan rentabilidades.

Completando el análisis económico se incluye un modelo explicativo (anexo), para cada muestra, en el ejercicio 2014, de la rentabilidad financiera (ROE, como variable dependiente) mediante las variables independientes: tamaño del hospital (lnActivo, logaritmo neperiano del activo), solvencia a corto plazo (FEAE, flujo de efectivo de la actividad de explotación del documento contable *Estado de flujos de efectivo*), endeudamiento (end) y productividad del personal (prod p). Se modeliza la rentabilidad financiera por la importancia de este indicador, ya que mide el beneficio neto generado en relación con la inversión de los propietarios, para averiguar si las variables independientes apuntadas afectan a esta rentabilidad.

Modelo:

$$ROE = \beta_0 + \beta_1 \lnActivo + \beta_2 FEAE + \beta_3 end + \beta_4 prod p + \epsilon_i$$

Para los hospitales concertados el coeficiente de determinación no es demasiado elevado (0,296) y dos variables son explicativas: el endeudamiento y la productividad del personal.

Es decir, el beneficio neto en relación con la inversión de los propietarios depende del endeudamiento de los hospitales y de la productividad del personal. En el modelo no son explicativas las variables que hacen referencia al tamaño del hospital y a la solvencia a corto plazo.

Para los hospitales sin concierto el modelo explica mejor la rentabilidad financiera (presenta un mayor coeficiente de determinación de 0,332, aunque supone un bajo grado de ajuste). En este modelo solo la solvencia a corto plazo (identificada por el flujo de efectivo de la actividad de explotación del documento contable *Estado de flujos de efectivo*) ayuda a explicar la rentabilidad financiera, y no son explicativas la variable tamaño, ni el endeudamiento, ni la productividad del personal.

Estos resultados evidencian que para los hospitales sin concierto (privados puros) la liquidez, para poder hacer frente a las obligaciones de pago a corto plazo, es determinante para la rentabilidad de los propietarios, en cambio en los concertados el endeudamiento y la productividad del personal son determinantes para explicar la ROE.

5.4. ANÁLISIS DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

Seguidamente el análisis patrimonial, derivado del documento contable *Estado de cambios en el patrimonio neto*, permitirá identificar si estos centros hospitalarios se están capitalizando, ofreciendo más garantías a terceros directamente relacionados con estos centros hospitalarios.

Después del análisis convencional de los estados financieros de los centros hospitalarios privados no benéficos en el periodo 2008-2014, añadimos información que se obtiene del *Estado de cambios en el patrimonio neto* (ECPN), que nos permite valorar cuál ha sido el resultado global de estos hospitales, es decir, el resultado que engloba el resultado neto y los ingresos y gastos que se imputan en el patrimonio neto y las transferencias a pérdidas y ganancias. El ECPN informa del resultado global y de las variaciones patrimoniales en el periodo considerado identificando los motivos de estas variaciones.

Para comparar el resultado neto y el resultado global utilizamos el primer documento del ECPN, el *Estado de ingresos y gastos reconocidos* (EIGR) y se constata que en ambas muestras no se producen cambios significativos entre el resultado neto y el resultado global, con un aumento de estos resultados en el periodo analizado. Se puede observar, también, que la tendencia en las dos muestras es la misma siendo los ejercicios 2008, 2010 y 2011 aquellos en que los resultados son inferiores.

Figura 18. Evolución del resultado neto en el periodo analizado

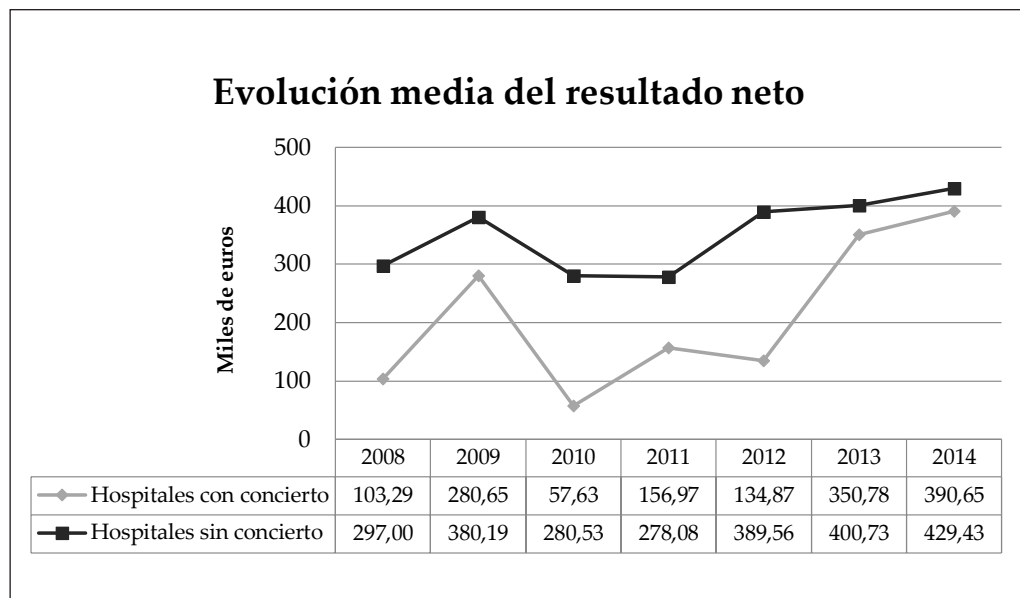
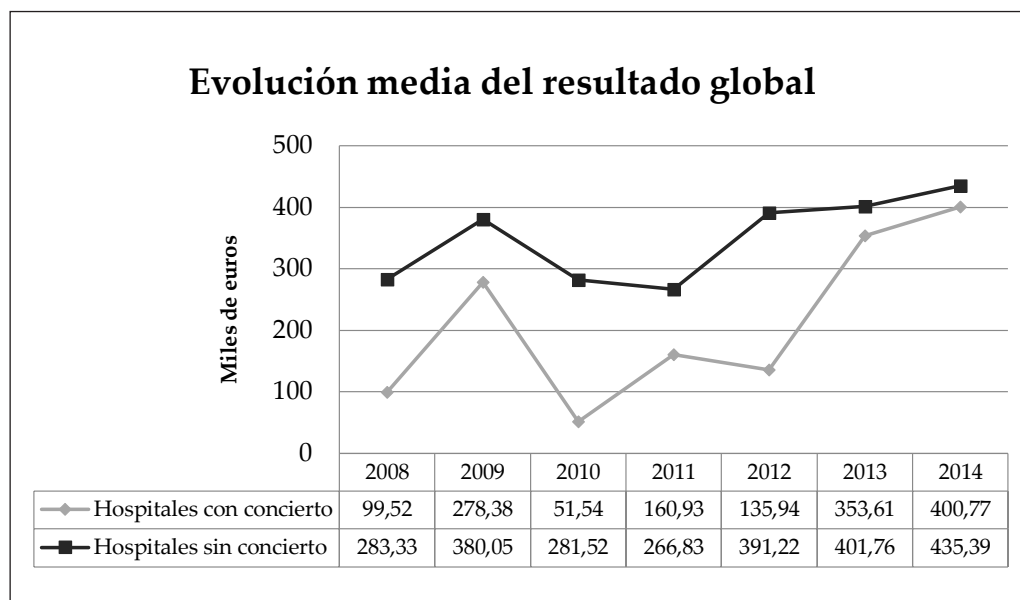


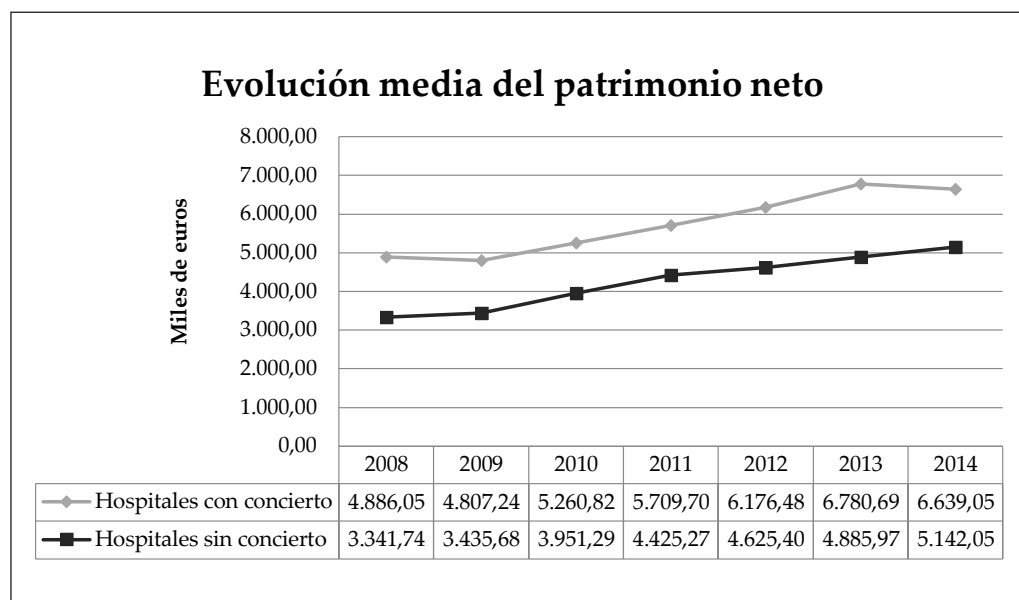
Figura 19. Evolución del resultado global en el periodo analizado



La partida más importante entre el resultado neto y el resultado global es diferente en las dos muestras. En los hospitales concertados la partida son las subvenciones recibidas (no cabe olvidar que son centros privados que actúan como públicos y que, por tanto, están financiados), para el caso de los hospitales sin concierto la partida entre resultado neto y global proviene del efecto impositivo que soportan estos centros.

Del segundo documento del ECPN, el *Estado total de cambios en el patrimonio neto* (ETCPN), se desprende que en ambos casos la evolución del patrimonio neto es creciente y, por tanto, los hospitales se están capitalizando, aunque el valor medio del patrimonio neto es más elevado en el caso de los hospitales que disponen de concierto que en los no concertados.

Figura 20. Evolución de la capitalización en el periodo analizado



5.5. ANÁLISIS DEL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

El análisis del documento contable *Estado de flujos de efectivo* permite analizar la tesorería, cobros menos los pagos del periodo considerado, y permite identificar si se ha llevado a cabo una buena política de cobros y pagos derivados de las diferentes actividades desarrolladas en los centros hospitalarios.

La información que nos aporta el *Estado de flujos de efectivo* hace referencia al movimiento de efectivo y otros activos líquidos equivalentes en el periodo considerado, es decir, nos explica

el efecto de los cobros y pagos en estos centros en este periodo en función de si pertenecen a la actividad de explotación, de inversión o de financiación (tablas 3 y 4).

Tabla 3. Evolución del estado de flujos de efectivo de los hospitales concertados en el periodo analizado (miles de euros)

Hospitales con concierto	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Flujos de efectivo de las actividades de explotación	935,70	1.024,27	1.174,54	1.098,78	1.235,76	1.521,43	1.328,80
Flujos de efectivo de las actividades de inversión	-2.522,95	-1.857,18	-1.262,37	-1.566,51	-1.110,30	-933,33	-2.307,72
Flujos de efectivo de las actividades de financiación	1.309,02	643,69	144,77	235,12	92,90	-229,10	952,72
Aumento/disminución de efectivo	-278,23	-189,22	56,93	-232,60	218,37	359,00	-26,21

Tabla 4. Evolución del estado de flujos de efectivo de los hospitales sin concierto en el periodo analizado (miles de euros)

Hospitales sin concierto	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Flujos de efectivo de las actividades de explotación	973,31	1.863,83	870,76	1.617,77	781,21	1.775,32	1.189,15
Flujos de efectivo de las actividades de inversión	-1.431,86	-1.576,93	-1.107,30	-796,99	-658,89	-1.197,47	-748,73
Flujos de efectivo de las actividades de financiación	315,86	-119,78	225,49	-455,33	-120,56	-168,54	-458,68
Aumento/disminución de efectivo	-142,70	167,12	-11,05	365,46	1,75	409,31	-18,25

Respecto a los flujos de la actividad de explotación es remarcable que en todos los ejercicios y en ambas muestras estos flujos son positivos, ya que los cobros superan a los pagos y los centros hospitalarios analizados pueden hacer frente a los pagos a corto plazo.

Por lo que se refiere a los flujos de la actividad de inversión, el signo negativo de todos los ejercicios y en las dos muestras pone de manifiesto que estos hospitales están invirtiendo. Cabe destacar que los hospitales que disponen de concierto invierten más que los no concertados.

Y, finalmente, los flujos de la actividad de financiación tienen un comportamiento distinto en cada muestra. En el caso de los hospitales privados concertados, el signo de estos flujos es positivo (exceptuando el ejercicio 2013) denotando que se está pidiendo financiación; en cambio, aquellos centros privados que no disponen de concierto tienen los signos de estos flujos negativos (exceptuando el 2010), denotando que se va devolviendo la financiación pedida.

Siguiendo con el análisis del estado de flujos de efectivo de los hospitales privados no benéficos españoles en el periodo 2008-2014, se pone de manifiesto que el efectivo va fluctuando en este periodo, aunque en algunos ejercicios se producen notables disminuciones del efectivo, pues los centros hospitalarios pueden hacer frente a sus pagos a corto plazo tal y como detalla el análisis convencional de la solvencia a corto plazo.

Es decir, son hospitales con una buena solvencia a corto plazo que pueden llevar a cabo inversiones y, por tanto, se confirma que estos centros están inmersos en un proceso de reestructuración con apuesta por la innovación tecnológica (revolucionaria en el ámbito sanitario) y la calidad del servicio propia de los centros hospitalarios.

6. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

Como resultado del estudio realizado, se presentan las conclusiones en referencia a la salud económico-financiera de los hospitales privados no benéficos españoles que presentan cuentas anuales individuales en el periodo 2008-2014.

En cuanto al análisis a corto plazo, en el caso de los centros hospitalarios privados sin concierto se aprecia un aumento considerable de las masas patrimoniales del activo no corriente y del patrimonio neto a lo largo del periodo; no obstante, en el caso de los centros hospitalarios que disponen de concierto se observa un crecimiento menos pronunciado con una disminución del pasivo y la consecuente reducción del endeudamiento. Además, en ambas muestras de los centros hospitalarios el fondo de maniobra evoluciona de manera similar y es positivo (exceptuando el ejercicio 2008 para los hospitales concertados). De otra parte, la solvencia a corto plazo es correcta, aunque en el caso de los centros hospitalarios concertados es inferior, hecho que puede inducir a que estos centros corran el riesgo de no tener suficiente solvencia para hacer frente a los pagos a corto plazo. Respecto a los flujos de la actividad de explotación, con situación similar en centros concertados y no concertados, su signo positivo indica que presentan en este periodo más cobros que pagos, corroborando su aceptable solvencia a corto plazo.

En referencia al análisis a largo plazo, los hospitales privados concertados no presentan una gestión eficiente de activos y los hospitales sin concierto no presentan una correcta gestión de gastos. Sin embargo, las ventas aumentan en centros no concertados a diferencia de los concertados. La rotación del activo es similar en estos centros hospitalarios, en cambio en referencia al endeudamiento los centros hospitalarios concertados están más endeudados, aunque en este periodo moderan su deuda.

Respecto a las rentabilidades, los centros hospitalarios no concertados presentan rentabilidades más estables y los concertados presentan una inestable rentabilidad financiera, con algún ejercicio en que la $ROA > ROE$ y el endeudamiento preocupa.

En el análisis del *Estado de cambios en el patrimonio neto*, cabe destacar que el comportamiento del resultado neto y del resultado global es similar en ambas muestras con tendencia al

crecimiento y que las partidas más influyentes son las subvenciones en los hospitales concertados y el efecto impositivo en los no concertados. También es destacable que estos centros hospitalarios se han capitalizado en estos ejercicios.

Analizando el *Estado de flujos de efectivo* en este periodo, tanto en hospitales concertados, como no concertados, son solventes a corto plazo y están invirtiendo, pero los hospitales concertados piden financiación en este periodo y los no concertados están devolviendo la financiación pedida.

En este entorno de crisis generalizada, los hospitales privados no benéficos españoles que presentan cuentas anuales individuales en el periodo 2008-2014 tienen mejor salud financiera en los centros hospitalarios sin concierto, ya que los centros hospitalarios que disponen de concierto con algún tipo de administración pública se han visto más perjudicados por los recortes, con resultados inferiores, especialmente en rentabilidad financiera. No obstante, se observa una tendencia en el periodo analizado a la recuperación de resultados y a una mejor situación económica y financiera.

Referencias bibliográficas

- Amat, O. y Perramon, J. (2011). High-growth cooperatives: financial profile and key factors from competitiveness. *CIREC-España, revista de economía pública, social y cooperative*, 73, 81-98.
- Bataller, E. y Serra, V. (2012). La empresa hospitalaria y los sistemas sanitarios: sistemas de información asistencial y económico financiero. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10(19), 1-25.
- Cabello, P. e Hidalgo, A. (2014). Análisis de la eficiencia hospitalaria por comunidad autónoma en el ámbito del sistema nacional de salud. *Investigaciones regionales*, 28, 147-158.
- Cantarero, D. (2010). Desigualdades territoriales y equidad en el sistema sanitario español. *Cuadernos económicos de ICE*, 75, 141-166.
- Chu, D.; Zollinger, T.; Kelly, A. y Saywell, R. (1991). An empirical analysis of cash flow working capital, and the stability of financial ratio groups in the hospital industry. *Journal of accounting and public policy*, 10, 39-58.
- Contreras, C. (2005). Crisis económica y salud. *Gaceta sanitaria*, 23(4), 261-265.
- Cortès-Franch, I. y González, B. (2014). Crisis económica y financiera y salud en España. *Gaceta sanitaria*, 28(51), 1-6.
- Dávila, C. y González, B. (2009). Análisis económico financiero de la colaboración público-privada en hospitales: el caso español. España en contraste, financiación de la economía. *Fundación de estudios financieros*.
- Ferreira, A. (2007). Determinantes de la utilización de la información contable en hospitales portugueses. *Conocimiento, innovación y emprendedores: camino al futuro*, 989-1005.
- García, B. (2008). Información contable para la gestión en los hospitales públicos españoles: dificultades en su elaboración. *Revista de administración sanitaria*, 6(4), 655-672.

- García Martín, V. y Fernández Gámez, M. A. (1992). Solvencia y rentabilidad de la empresa española. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- Giner, J.; Lorenzo, R. M. y Abásolo, I. (2006). Análisis financiero de las empresas hospitalarias en Canarias: Un estudio comparado con el conjunto español. Recuperado de <<http://www.alde.es/encuentros/antteriores/xcea/trabajos/g/pdf/166.pdf>>.
- Instituto para el Desarrollo e Integración de la Sanidad (2015). *Sanidad privada, aportando valor. Análisis de situación 2015*.
- Leone, A. y Van Horn, L. (2005). How do nonprofit hospitals manage earnings? *Journal of Health Economics*, 24(4), 815-837.
- López, G. (2009). *Reflexiones sobre el futuro de la sanidad privada en España*. Universidad Pompeu Fabra.
- Marín, M.; Rosa, A. de y Gómez, M. (2003). Modelo Alzira: concesión administrativa de servicios sanitarios públicos. *Cuadernos de Gestión*, 9(4), 10-21.
- Meneu, R. y Ortún, V. (2011). Transparencia y buen gobierno en sanidad. También para salir de la crisis. *Gaceta sanitaria*, 25(4), 333-338.
- Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad (2015). *Catálogo Nacional de Hospitales 2015*.
- Nayar, P. y Ozcan, Y. A. (2008). Data envelopment analysis comparison of hospital efficiency and quality. *Journal of Medical Systems*, 32(3), 193-199.
- Osorio J. y Paredes, E. (2001). Reingeniería de procesos en los hospitales públicos. *Revista española de salud pública*, 75(3), 193-206.
- Pink, G.; Holmes, M.; Cameron, D.; Strunk, L.; McGree, P. y Slifkin, R. (2006). Financial indicators for critical access hospitals. *National Rural Health Association*, 229-241.
- Ruiz Lamas, F.; Gómez, M. y Pérez, M. (2006). El ciclo de vida de un negocio como método de análisis del estado de flujos de efectivo. *Revista Técnica Contable*, 685, 15-24.
- Watkins, A. (2000). Hospital financial ratio classification patterns revisited. *Journal of accounting and public policy*, 19, 73-95.

ANEXO

Hospitales con concierto

Resumen del modelo				
Modelo	R	R ²	R ² ajustado	Error estándar de la estimación
1	,544 ^a	,296	,220	,430483562208105
^a Predictores: (Constante), prod p, Inactivo, end, FEAE.				

Coeficientes ^a						
Modelo		Coeficientes no estandarizados		Coeficientes estandarizados	t	Sig
		B	Error estandar	Beta		
1	(Constante)	,922	1,735		,531	,599
	Inactivo	-,083	,105	-,128	-,792	,433
	FEAE	-1,779E-8	,000	-,055	-,311	,758
	end	1,030	,291	,543	3,539	,001
	prod p	,722	,315	,388	2,289	,028

^a Variable dependiente: ROE.

Hospitales sin concierto

Resumen del modelo				
Modelo	R	R ²	R ² ajustado	Error estándar de la estimación
1	,576 ^a	,332	,262	,343361251519642

^a Predictores: (Constante), prod p, FEAE, end, Inactivo.

Coeficientes ^a						
Modelo		Coeficientes no estandarizados		Coeficientes estandarizados	t	Sig
		B	Error estandar	Beta		
1	(Constante)	-,580	1,240		-,468	,643
	Inactivo	,045	,076	,094	,598	,553
	FEAE	6,049E-8	,000	,402	2,630	,012
	end	-,354	,192	-,256	-1,848	,072
	prod p	,002	,002	,167	1,128	,266

^a Variable dependiente: ROE.

Supuestos propuestos en la oposición para Gestores de Hacienda del Gobierno de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales

(Convocatoria para la provisión, mediante oposición, de 12 plazas del puesto de trabajo de Gestor e Investigador Auxiliar de Hacienda al servicio de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y sus organismos autónomos. [Aprobada por Resolución 624/2017, de 13 de marzo de 2017, de la Directora General de Función Pública, publicada en el Boletín Oficial de Navarra, núm. 78, de 24 de abril de 2017]).

Sumario

- Caso 1.** Estados previsionales: balance de situación, cuenta de resultados, estado de flujos de efectivo. Periodos medios.
- Caso 2.** Costes estándar. Cálculo de desviaciones.
- Caso 3.** Ampliación de capital. Empréstito. Fusión.
- Caso 4.** Operaciones comerciales. Garantía posventa. Subvenciones. Impuesto sobre el beneficio.

Advertencias importantes al opositor

1. Se le proponen a continuación cuatro supuestos. Tenga en cuenta que son independientes entre sí, es decir, que no tienen relación alguna entre ellos, de modo que deben ser resueltos por separado. La valoración de cada supuesto es de 5 puntos.
2. Al término de cada ejercicio se incluye un apartado «*Se pide*». El opositor debe limitarse de forma exclusiva a lo referido en dicho apartado.
3. A efectos de su resolución y, salvo que se indique lo contrario, deberá aplicar los criterios de registro y valoración de la normativa contable en vigor en España (Plan General de Contabilidad español –PGC–, de las Resoluciones del ICAC y de las consultas al mismo, con independencia del tamaño de la empresa). En aquellos ejercicios en que se indique explícitamente o la normativa española no lo regule claramente deberá aplicar las normas internacionales de contabilidad (NIC-NIIF).
4. Por razones de simplicidad y salvo que el enunciado diga explícitamente lo contrario, se debe suponer que las operaciones planteadas no están sometidas a IVA ni a ningún otro impuesto o retención fiscal. Sin embargo, cuando en el enunciado se proponga un determinado tratamiento fiscal, debe aplicarse en la resolución.
5. Si en el enunciado no se indica otra cosa, las operaciones son al contado, debiendo utilizarse para los cobros y pagos la cuenta 572, «Bancos, c/c».
6. Si encuentra algún aspecto dudoso, falta de datos o susceptible de interpretaciones diversas o de soluciones alternativas, razone sobre estas cuestiones y, en su caso, indique los argumentos que le llevan a elegir una de las opciones posibles.
7. En aquellos casos en que no se indique, la amortización se llevará a cabo de forma lineal.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

La empresa Bike, SA es el distribuidor en exclusiva de la zona norte de España de un tipo de bicicletas de ciudad dirigidas a un segmento de mercado muy exigente. El proveedor, pro-

ductor de las bicicletas, le ha ofrecido a Bike la posibilidad de ser distribuidor en exclusiva también de la zona sur de España. El proveedor todavía no comercializa sus bicicletas en esta zona.

Antes de tomar una decisión Bike y su proveedor han formado un equipo de trabajo para valorar el potencial de mercado de la zona sur de España. A continuación, se muestran las previsiones realizadas por el equipo de trabajo para el año 2018:

1. A raíz de la expansión en la zona sur, se espera que haya un incremento en las unidades vendidas de bicicletas de un 20 % respecto a 2017. En 2017 se vendieron 500 bicicletas. No obstante, se prevé que el precio de venta en la zona sur sea un 10 % inferior al de la zona norte.
2. El equipo de trabajo estima que los almacenes que actualmente posee Bike pueden ser suficientes para atender la nueva demanda de bicicletas de la zona sur. Los gastos de transporte suelen ser a cargo del comprador, por lo que, al menos de momento, no sería necesario construir un nuevo almacén más próximo a la zona sur.
3. Los gastos de comercialización en 2017 fueron de 180.088 euros. Si bien se considera que no será necesario construir un nuevo almacén, sí se espera, sin embargo, que dichos gastos aumenten un 10% debido al incremento de la base de clientes.
4. El equipo ha valorado que las necesidades de circulante pueden variar debido a las particularidades del mercado de la zona sur y a que es posible que el número de bicicletas en *stock* tengan que ser mayores para atender a los nuevos clientes. El equipo cree que el incremento en el número de bicicletas vendidas también incrementará los tiempos de aprovisionamiento de toda la empresa, concretamente se espera que los tiempos de aprovisionamiento se incrementen en 10 días. Además, los periodos medios de cobro habituales en la zona sur son de 120 días, muy superiores a los estándares de la zona norte.
5. El equipo estima que los precios de venta en la zona norte no varíen y el precio de adquisición de las bicicletas sea el mismo que en 2017.
6. Los responsables de Bike conocen que en su estructura de costes de producción únicamente los costes de amortización del inmovilizado son fijos y el resto de los costes son variables.
7. Los responsables financieros de Bike desean mantener el mismo saldo de tesorería que en 2017. Si existieran excedentes de tesorería sobre el saldo anterior, la mitad se destinará a reparto de dividendos, que se pagarán en 2018, y la otra mitad a inversiones financieras especulativas de largo plazo. Se supone que el rendimiento de dichas inversiones será del 2,5 % de su valor al inicio de cada año.
8. Bike asume que, dado que no tendrá que realizar inversiones en inmovilizado, la tesorería disponible será suficiente para realizar las nuevas inversiones en circulante derivadas de la comercialización en la zona sur de España. Además, la empresa tiene firmado un préstamo que se detalla en el siguiente cuadro:

	Periodo	Cuota	Intereses	Amortización	Pendiente
1	31-12-2016	400.000	37.707,68	362.292,32	1.523.091,48
2	31-12-2017	400.000	30.461,83	369.538,17	1.153.553,31
3	31-12-2018	400.000	23.071,07	376.928,93	776.624,33
4	31-12-2019	400.000	15.532,49	384.467,51	392.156,36
5	31-12-2020	400.000	7.843,14	392.156,86	0

A continuación, se presenta el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de flujos de efectivo para el último ejercicio cerrado de la empresa, 2017:

Balance de situación

Activo	31-12-2017	Pasivo y patrimonio neto	31-12-2017
ACTIVO NO CORRIENTE	2.473.553,30	PATRIMONIO NETO	1.700.000
Inmovilizado	3.500.000	Capital	1.080.000
Amortización acumulada	-1.192.000	Resultado y reservas	620.000
Activos financieros	165.553,30		
ACTIVO CORRIENTE	380.000	PASIVO NO CORRIENTE	776.624,40
Existencias	30.000	Préstamos a largo plazo	776.624,40
Clientes	300.000	PASIVO CORRIENTE	376.928,90
Tesorería	50.000	Préstamos a corto plazo	376.928,90
Total activo	2.853.553,30	Total pasivo y patrimonio neto	2.853.553,30

Cuenta de pérdidas y ganancias	31-12-2017
Importe neto de la cifra de negocios	1.200.000
Aprovisionamiento	-120.000
	.../...

Cuenta de pérdidas y ganancias	31-12-2017
.../...	
Gastos de personal	-307.604
Otros gastos de explotación	-234.440
Amortización	-298.000
Resultado de explotación	239.956
Ingresos financieros	4.138,83
Gastos financieros	-30.461,83
Resultado financiero	-26.323
Resultado antes de impuestos	213.633
Impuesto sobre sociedades	-64.089,90
Resultado del ejercicio	149.543,10

Estado de flujos de efectivo		31-12-2017
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACION		
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos		213.633
2. Ajustes del resultado		324.323
a) Amortización del inmovilizado (-)	298.000	
g) Ingresos financieros (-)	-4.138,83	
h) Gastos financieros (+)	30.461,83	
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación		-90.412,90
a) Pagos de intereses (-)	-30.461,83	
c) Cobros de intereses o dividendos (+)	4.138,83	
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)	-64.089,90	
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 4)		447.543,10
		.../...

Estado de flujos de efectivo		31-12-2017
.../...		
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
6. Pagos por inversiones (-)		-39.002,50
e) Otros activos financieros	-39.002,50	
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6)		-39.002,50
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero		-369.538,20
b) Devolución y amortización de deudas con entidades de crédito .	369.538,20	
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros		-39.002,50
a) Dividendos (-)	-39.002,50	
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (10 + 11)		-408.540,60
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (A + B + C)		0

Se pide:

1. Calcular la cuenta de resultados prevista para 2018, teniendo en cuenta que el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 30%.
2. Calcular los periodos medios de 2017.
3. Calcular razonadamente el balance de situación previsto a 31 de diciembre de 2018.
4. Calcular razonadamente el estado de flujos de efectivo previsto para 2018.

Nota: Para calcular los periodos medios se deben utilizar los saldos finales de cada año, es decir, no utilizar saldos medios. Suponer, además, que el periodo contable tiene una duración de 360 días y que la liquidación del impuesto sobre sociedades se realiza en el año en curso. Asimismo, se proporciona la plantilla del balance de situación y del estado de flujos de efectivo para ayudar al opositor a responder las preguntas 3 y 4, respectivamente.

SOLUCIÓN

1. CUENTA DE RESULTADOS PARA 2018

1. VENTAS ESTIMADAS

Según los datos de los apartados 1 y 5 del enunciado y de la cifra de ventas de 2017, se obtiene:

- Precio de venta de la bicicleta en 2017: $1.200.000/500 = 2.400$ euros por unidad.
- Previsión de ventas en la zona sur: 20% de 500 = $100 \times 2.400 \times 0,90 = 216.000$ euros.
- Ventas totales previstas para 2018 (zona norte: 1.200.000; zona sur: 216.000) = $= 1.416.000$ euros.

2. COSTES DE APROVISIONAMIENTO

Según los datos del apartado 5 del enunciado, aumentan en la misma proporción que las unidades vendidas (20%) y ascenderán, por tanto, a: $120.000 \times 1,20 = 144.000$ euros.

También se pueden calcular a partir del precio unitario de coste: $120.000/500 = 240$ por unidad y si se venden $500 \times 1,20 = 600$ unidades, el coste será de $600 \times 240 = 144.000$.

3. GASTOS DE PERSONAL Y OTROS DE EXPLOTACIÓN

El apartado 6 indica que son costes variables, por lo que se incrementarán en la misma proporción que las unidades vendidas.

$$\text{Gastos de personal: } 307.604 \times 1,20 = 369.124,80$$

Otros gastos de explotación: suponemos que estos gastos incluyen los de comercialización, que aumentan un 10% según el apartado 3 del enunciado, y el resto aumentará en el 20%, al ser costes variables.

Por tanto:

• $180.088 \times 1,1$	198.096,80
• $(234.440 - 180.088) \times 1,20$	65.222,40
• El total ascenderá a $(198.096,80 + 65.222,40)$	263.319,20

4. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO

El enunciado indica en el apartado 6 que es un coste fijo, por lo tanto la amortización en 2018 será la misma que la de 2017, 298.000 euros, al no ser necesaria la ampliación de las instalaciones tal y como se indica en el apartado 2.

5. INGRESOS FINANCIEROS

Se obtienen según la información del apartado 7 y suponen un 2,5% sobre el saldo final en 2017 de las inversiones financieras, esto es: $165.553,30 \times 0,025 = 4.138,83$.

6. GASTOS FINANCIEROS

Se obtienen del cuadro del préstamo que presenta el enunciado para 2018: 23.071,07 euros.

7. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Se calcula aplicando el 30% al resultado antes de impuestos (322.623,76).

De acuerdo con lo anterior, se tendrá para 2018:

Cuenta de pérdidas y ganancias prevista para 2018

Conceptos	31-12-2017	31-12-2018	Referencia
Importe neto de la cifra de negocios	1.200.000	1.416.000	1
Aprovisionamiento	-120.000	-144.000	2
Gastos de personal	-307.604	-369.124,80	3
Otros gastos de explotación	-234.440	-263.319,20	3
Amortización	-298.000	-298.000	4
Resultado de explotación	239.956	341.556	
Ingresos financieros	4.138,83	4.138,83	5
Gastos financieros	-30.461,83	-23.071,07	6
Resultado financiero	-26.323	-18.932,24	
Resultado antes de impuestos	213.633	322.623,76	
			.../...

Conceptos	31-12-2017	31-12-2018	Referencia
.../...			
Impuesto de sociedades	-64.089,90	-96.787,13	7
Resultado del ejercicio	149.543,10	225.836,63	

2. CÁLCULO DE LOS PERIODOS MEDIOS DE 2017

Al no figurar la cuenta de proveedores en el balance de 2017 que proporciona el enunciado no es posible calcular el periodo medio de pago a proveedores.

En cuanto al periodo de almacén lo calcularemos a partir de su rotación, teniendo en cuenta el ejercicio de 360 días y el saldo de las existencias en el balance final, tal y como indica el enunciado.

Rotación almacén: $\text{Coste de ventas} / \text{Saldo de existencias} = 120.000 / 30.000 = 4$ veces.

Periodo medio de almacén: $360 / 4 = 90$ días.

Y, en cuanto a los clientes, suponiendo todas las ventas a crédito:

Rotación de clientes: $\text{Ventas} / \text{Saldo de clientes} = 1.200.000 / 300.000 = 4$ veces.

Periodo medio de cobro a clientes: $360 / 4 = 90$ días.

3. BALANCE DE SITUACIÓN PREVISTO A 31 DE DICIEMBRE DE 2018

Para su elaboración es necesario tener en cuenta el importe de las inversiones financieras, las cuales dependen del excedente en tesorería sobre el saldo que desea mantener la empresa, 50.000 euros, tal y como se establece en el apartado 7 del enunciado.

Para ello es necesario elaborar en primer lugar el estado de flujos de efectivo, que se presenta en el apartado siguiente, de donde se obtiene la cifra de inversiones para poder completar el balance.

Se presenta antes el balance de situación que el estado de flujos de efectivo a efectos de presentar la resolución en el mismo orden en que se pide en el enunciado.

A continuación se indican los razonamientos y cálculos justificativos para completar las diferentes cifras que componen el balance final previsto para 2018.

1. INMOVILIZADO

Del apartado 2 del enunciado se deduce que no habrá cambios en 2018.

2. AMORTIZACIÓN ACUMULADA

Se añade a la del final de 2017 la dotación correspondiente a 2018.

3. TESORERÍA

Se obtiene del apartado 7 del enunciado (mismo saldo que el año anterior).

4. ACTIVOS FINANCIEROS

Se obtiene del estado de flujos de efectivo la inversión en 2018 del excedente de tesorería previsto + el saldo inicial = $32.453,85 + 165.553,31 = 198.007,16$.

5. EXISTENCIAS

Según el apartado 4, al prolongarse el periodo medio de aprovisionamiento en 10 días, la nueva rotación será: $360/(90 + 10) = 3,6$ veces y el saldo medio: $144.000/3,6 = 40.000$ euros.

6. CLIENTES

En el mismo apartado 4, al prolongarse el periodo medio de cobro en la zona sur hasta 120 días, la rotación para dicha zona será: $360/120 = 3$ veces, y el saldo medio para esa zona ascenderá a $216.000/3 = 72.000$ euros. Esta cifra se añadirá al saldo de clientes de 2017 (los de la zona norte), que no sufre variación, por lo que el saldo medio esperado a finales de 2018 será de $300.000 + 72.000 = 372.000$ euros.

7. CAPITAL SOCIAL

No experimenta cambios.

8. PRÉSTAMOS A LARGO PLAZO Y PRÉSTAMOS A CORTO PLAZO

Sus saldos se obtienen directamente del cuadro del préstamo que presenta el enunciado, en la fila correspondiente a 2018.

9. RESULTADO Y RESERVAS

Saldo inicial + Resultado previsto para 2018 – Dividendos = $620.000 + 225.836,63 - 32.453,85 = 813.382,78$.

De acuerdo con lo anterior, el balance final previsto es:

Balance de situación previsto a 31 de diciembre de 2018

	Activo			Patrimonio neto y pasivo			
	31-12-2017	Cambios	31-12-2018		31-12-2017	Cambios	31-12-2018
ACTIVO NO CORRIENTE ...	2.473.553,31	-265.546,15	2.208.007,16	PATRIMONIO NETO	1.700.000	193.382,78	1.893.382,78
Inmovilizado	3.500.000	0	3.500.000	Capital	1.080.000		1.080.000
Amortización acumulada	-1.192.000	-298.000	-1.490.000	Resultado y reservas	620.000	193.382,78	813.382,78
Activos financieros	165.553,31	32.453,85	198.007,16	PASIVO NO CORRIENTE	776.624,38	-384.467,51	392.156,87
ACTIVO CORRIENTE	380.000	82.000	462.000	Préstamos a largo plazo	776.624,38	-384.467,51	392.156,87
Existencias	30.000	10.000	40.000	PASIVO CORRIENTE	376.928,93	7.538,58	384.467,51
Clientes	300.000	72.000	372.000	Préstamos a corto plazo	376.928,93	7.538,58	384.467,51
Tesorería	50.000	0	50.000				
Total activo	2.853.553,31	-183.546,15	2.670.007,16	Total patrimonio neto y pasivo	2.853.553,31	-183.546,15	2.670.007,16

4. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO PREVISTO PARA 2018

Tal y como se comentó en el apartado anterior relativo al balance, las inversiones financieras y los dividendos se obtienen para completar este Estado, teniendo en cuenta que la variación neta final de la tesorería en 2018 debe ser 0, por la política que sigue la empresa en cuanto al saldo de la misma. El importe de los pagos necesarios para llegar a esta variación de 0 se reparte, por mitades, entre dividendos e inversiones, al indicarlo así el enunciado.

Se presenta con el mismo formato que el del enunciado, añadiendo las dos últimas filas, tal y como se establece en el modelo oficial.

Estado de flujos de efectivo previsto para 2018

		31-12-2017		31-12-2018
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN				
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos		213.633		322.623,76
2. Ajustes del resultado		324.323		316.120,89
a) Amortización del inmovilizado (+)	298.000		298.000	
g) Ingresos financieros (-)	-4.138,83		-4.950,18	
h) Gastos financieros (+)	30.461,83		23.071,07	
3. Cambios en el capital corriente				-82.000
Aumento existencias			-10.000	
Aumento clientes			-72.000	
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.		-90.412,90		-114.908,02
a) Pagos de intereses (-)	-30.461,83		-23.071,07	
c) Cobros de intereses o dividendos (+)	4.138,83		4.950,18	
d) Pagos por impuesto sobre beneficios (-)	-64.089,90		-96.787,13	
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 3 + 4)		447.543,10		441.836,63
				.../...

		31-12-2017		31-12-2018
.../...				
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN				
6. Pagos por inversiones (-)		-39.002,46		-32.453,85
e) Otros activos financieros	-39.002,46		-32.453,85	
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7 - 6)		-39.002,46		-32.453,85
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN				
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero		-369.538,17		-376.928,93
b) Devolución y amortización de deudas con entidades de crédito	-369.538,17		-376.928,93	
11. Pagos por dividendos		-39.002,47		-32.453,85
a) Dividendos (-)	-39.002,50		-32.453,85	
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/- 9 +/- 10 - 11)		-408.540,64		-409.382,78
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (A + B + C + D)		0	0	0
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio		50.000		50.000
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio		50.000		50.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

La empresa Zumos, SA, se dedica a la fabricación y venta de un tipo de zumo concreto. El proceso de elaboración es muy sencillo: a partir de cierta combinación de piña y manzana se obtiene el zumo que posteriormente se envasa en un tetrabrik de 1 litro y se empaqueta en un pack de 6 tetrabriks.

El primer proceso de elaboración se produce en la actividad de exprimido donde las piñas y las manzanas se pelan y se exprimen. Una vez se ha completado el proceso anterior, el zumo

obtenido se introduce, en la actividad de envasado, en un tetrabrik de 1 litro y se empaqueta (en la misma actividad) en un pack de 6 tetrabriks.

La empresa Zumos tiene implantada la contabilidad analítica y la utiliza para obtener el presupuesto de costes al principio de cada ejercicio, y al final de cada uno de ellos calcula los costes reales para poder obtener las desviaciones y poder tomar las medidas necesarias para corregir posibles ineficiencias.

La empresa estima que para obtener un pack de 6 tetrabriks de 1 litro de zumo necesita: 4 kg de piñas, 3 kg de manzanas, 6 tetrabriks de 1 litro y 1 m² de cartón (para empaquetar los 6 tetrabriks). Además, para repartir los costes indirectos, la empresa utiliza como inductores de coste las horas-hombre para exprimido y las horas-máquina para envasado.

La empresa Zumos presenta el siguiente presupuesto maestro para el año 2017:

Presupuesto de ingresos			
Producto terminado	Precio venta	Unidades vendidas	Ingresos totales
Pack de 6 tetrabriks de Zumo	5	6.000	30.000

Presupuesto de producción (unidades)	
	Pack de 6 tetrabriks de Zumo
Ventas producto terminado	6.000
+ Inventario final objetivo de producto terminado	0
Total unidades requeridas	6.000
- Inventario inicial de producto terminado	0
Unidades de producto terminado a producir	6.000

Presupuesto de uso de materiales directos en unidades físicas			
	Cantidad de materia prima por unidad de producto terminado (relación técnica)	Unidades producidas de producto terminado	Cantidad total materia prima consumida
MP piña			
Pack de 6 tetrabriks de Zumo ..	4	6.000	24.000
			.../...

Presupuesto de uso de materiales directos en unidades físicas			
	Cantidad de materia prima por unidad de producto terminado (relación técnica)	Unidades producidas de producto terminado	Cantidad total materia prima consumida
.../...			
MP manzana Pack de 6 tetrabriks de Zumo ..	3	6.000	18.000
MP tetrabrik Pack de 6 tetrabriks de Zumo ..	6	6.000	36.000
MP cartón (m ²) Pack de 6 tetrabriks de Zumo ..	1	6.000	6.000

Presupuesto de consumos en unidades monetarias de materiales directos						
	Inventario piñas			Inventario manzanas		
	Cantidad	Coste	Valor	Cantidad	Coste	Valor
Existencias iniciales	1.000	0,10	100	10	0,50	5
Compras	24.500	0,10	2.450	18.000	0,50	9.000
Total	25.500	0,10	2.550	18.010	0,50	9.005
	Cantidad	Coste	Valor	Cantidad	Coste	Valor
Consumo	24.000	0,10	2.400	18.000	0,50	9.000
Existencias finales	1.500	0,10	150	10	0,50	5
Total	25.500	0,10	2.550	18.010	0,50	9.005
	Inventario tetrabrik			Inventario cartón (m ²)		
	Cantidad	Coste	Valor	Cantidad	Coste	Valor
Existencias iniciales	25	0,05	1,25	50	0,03	1,50
Compras	35.975	0,05	1.798,75	5.950	0,03	178,50
Total	36.000	0,05	1.800	6.000	0,03	180
.../...						

Presupuesto de consumos en unidades monetarias de materiales directos						
	Inventario tetrabrik			Inventario cartón (m ²)		
.../...						
	Cantidad	Coste	Valor	Cantidad	Coste	Valor
Consumo	36.000	0,05	1.800	6.000	0,03	180
Existencias finales	0	0,05	-	0	0,03	-
Total	36.000	0,05	1.800	6.000	0,03	180

Presupuesto costes indirectos fabricación		
	Exprimido	Envasado
Costes indirectos fabricación	3.000	1.800
Inductor costes	150 horas-hombre	60 horas-máquina
Coste unitario por inductor	20	30

Presupuesto coste unitario de producción			
	Zumos		
	Coste unitario	Relación técnica	Total
Materiales directos			
Piña	0,10	4	0,400
Manzana	0,50	3	1,500
Tetrabrik	0,05	6	0,300
Cartón (m ²)	0,03	1	0,030
Gastos indirectos de fabricación			
Exprimido (horas-hombre)	20	0,025	0,500
Envasado (horas-máquina)	30	0,01	0,300
Coste unitario			3,030

Cuenta de resultados presupuestada			
	Precio	Cantidad	Total
Ventas	5	6.000	30.000
Coste industrial de las ventas	3,03	6.000	-18.180
Margen industrial			11.820

Una vez finalizado el año 2017 y ejecutado, por tanto, el presupuesto maestro, se conocen los siguientes datos reales:

- La relación técnica de la materia prima piña, manzana, tetrabrik y cartón fue, respectivamente, de 4,40 kg, 2,7 kg, 6,5 tetrabrik y 1,5 m².
- La cantidad de existencias iniciales y finales de las diferentes materias primas fue la misma que en el presupuesto maestro.
- El precio de compra del kilogramo de piña se adquirió finalmente a 0,1206 euros, el precio de compra del resto de materias primas no sufrió variación alguna respecto al previsto.
- Ventas de productos terminados: se vendieron 7.500 packs de 6 unidades.
- Las existencias iniciales y finales de productos terminados fueron las mismas que las previstas.
- El precio de venta del producto terminado disminuyó un 10%.
- La empresa considera que los costes indirectos de las actividades son también costes fijos. Las horas reales de las dos actividades, exprimido y envasado, fueron las mismas que las previstas.
- Las fichas de inventario se valoran al precio medio ponderado (PMP).

Se pide:

1. Calcular el nuevo coste de producción unitario para el año 2017.
2. Calcular la desviación en volumen.
3. Calcular la desviación en precio de venta.
4. Calcular las desviaciones en precio de cada uno de los costes de fabricación.
5. Calcular las desviaciones en eficiencia de cada uno de los costes de fabricación.

SOLUCIÓN

1. NUEVO COSTE DE PRODUCCIÓN UNITARIO PARA EL PACK DE 6 TETRABRIKS PARA 2017

A la vista de los datos reales obtenidos una vez finalizado el año 2017, calcularemos el coste real de los diversos factores cuyo coste ha experimentado cambios.

1. PRECIO MEDIO PONDERADO DE LA PIÑA

Calcularemos, en primer lugar, el importe de las compras reales en kilos, teniendo en cuenta la relación técnica real y que se han vendido 7.500 packs, los cuales se han producido íntegramente en el periodo, al no haber existencia inicial de producto terminado.

$$\text{Compras} = \text{Consumo para la producción obtenida} + \text{Existencia final} - \text{Existencia inicial} = 7.500 \times 4,40 + 1.500 - 1.000 = 33.500 \text{ kg}$$

$$\text{PMP} = (1.000 \times 0,10 + 33.500 \times 0,1206) / 34.500 \text{ unidades} = 0,12$$

2. NUEVA RELACIÓN TÉCNICA DE COSTES INDIRECTOS DE FABRICACIÓN, DE ACUERDO CON LA PRODUCCIÓN REALMENTE OBTENIDA

$$150 / 7.500 = 0,02 \text{ hh/pack}$$

$$60 / 7.500 = 0,008 \text{ hm/pack}$$

Materiales directos	Unidades	Coste unitario	Importe
Piña	4,40 kg	0,12	0,528
Manzana	2,7 kg	0,50	1,35
Tetrabrik	6,5 tetrabriks	0,05	0,325
Cartón	1,5 m ²	0,03	0,045
			.../...

.../...			
Costes indirectos de fabricación	Unidades	Coste unitario	Importe
Horas hombre	0,02 hh	20	0,40
Horas máquina	0,008 hm	30	0,24
Total nuevo coste unitario			2,888

Las relaciones técnicas inicialmente previstas, facilitadas en el enunciado, eran:

$$150/6.000 = 0,025 \text{ hh/pack}$$

$$60/6.000 = 0,01 \text{ hm/pack}$$

2. DESVIACIÓN EN VOLUMEN (O CAPACIDAD)

Esta desviación pone de manifiesto la mayor o menor absorción de coste fijos por parte del producto, dependiendo del porcentaje de capacidad utilizada. Hay que tener en cuenta que los costes fijos han sido tratados, a través de la relación técnica calculada inicialmente (la presupuestada), como variables, por lo cual es necesario realizar el cálculo de la desviación correspondiente para determinar la sobreaplicación o subaplicación de costes fijos.

Exprimido	Importes
Costes indirectos fijos absorbidos	$7.500 \times 0,025 \times 20 = 3.750$
Costes indirectos fijos reales	3.000
Desviación favorable (sobreaplicación)	750
Invasado	Importes
Costes indirectos fijos absorbidos	$7.500 \times 0,01 \times 30 = 2.250$
Costes indirectos fijos reales	1.800
Desviación favorable (sobreaplicación)	450

Las anteriores desviaciones se pueden calcular también mediante el porcentaje de capacidad utilizada con relación a la presupuestada:

$$7.500 \text{ unidades}/6.000 = 125\%$$

Se ha trabajado por encima de la capacidad presupuestada en un 25%. Este mismo porcentaje aplicado a los costes fijos supone una sobreaplicación de:

$$\text{Exprimido: } 0,25 \times 3.000 = 750 \text{ (favorable)}$$

$$\text{Envasado: } 0,25 \times 1.800 = 450 \text{ (favorable)}$$

Cifras que coinciden con las del cuadro precedente.

3. DESVIACIÓN EN PRECIO DE VENTA

Al haberse reducido el precio de venta en un 10%, la desviación es desfavorable.

$$(0,90 \times 5 - 5) \times 7.500 \text{ unidades vendidas} = 3.750 \text{ (desfavorable)}$$

4. DESVIACIONES ECONÓMICAS O EN PRECIO

En materiales directos:

- Piña: $33.000 \times (0,12 - 0,10) = 660$ (desfavorable).
- Manzana: no hay (el precio de compra coincide con el presupuestado).
- Tetrabrik: no hay (el precio de compra coincide con el presupuestado).
- Cartón: no hay (el precio de compra coincide con el presupuestado).

En costes indirectos de fabricación:

Se analizaron en el apartado de desviaciones en volumen. En precio no hay desviación al ser costes fijos y su coste unitario no haber variado.

5. DESVIACIONES TÉCNICAS O EN EFICIENCIA

En materiales directos:

Materiales directos	Cálculos	Favorable	Desfavorable
Piña	$(33.000 - 7.500 \times 4) \times 0,10$		300
Manzana	$7.500 \times (2,7 - 3) \times 0,50$	1.125	
Tetrabrik	$7.500 \times (6,5 - 6) \times 0,05$		187,5
Cartón	$7.500 \times (1 - 1,5) \times 0,03$		112,5

A efectos de comprobación de los cálculos anteriores, la desviación total en costes en el periodo es:

$$7.500 \times (3,030 - 2,888) = 1.065 \text{ (favorable)}$$

Y la suma de desviaciones calculadas anteriormente:

Materiales directos	Favorable	Desfavorable
Piña		660
		300
Manzana	1.125	
Tetrabrik		187,5
Cartón		112,5
Costes indirectos de fabricación	Favorable	Desfavorable
Exprimido	750	
Envasado	450	
Total desviaciones	2.325	1.260
Saldo de desviaciones (favorable)	1.065	

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

APARTADO 1

Emisora, SA tiene un capital compuesto por 30.000 acciones de 20 euros de valor nominal. Con fecha 1 de enero de 2015 amplía capital en la proporción de 1 acción nueva por cada 5 anti-

guas. El valor de emisión de la ampliación es del 119%. El valor de su patrimonio neto antes de la ampliación asciende a 750.000 euros.

Comunica, SA, propietario del 60% de las acciones de Emisora, acude a la ampliación anterior utilizando todos sus derechos de suscripción. Además, adquiere las acciones antiguas necesarias y sus derechos de suscripción correspondientes para elevar su participación al 80%. Su banco habitual ejecuta la operación, cargando en la cuenta corriente de Comunica corretajes, comisiones por intermediación y otros impuestos que gravan la operación por un total de 2.880 euros. Las acciones antiguas se adquieren por su valor teórico después de la ampliación. Los accionistas que no acuden a la ampliación venden sus derechos de suscripción a 1,16 euros cada uno.

Con fecha 1 de abril de 2015, Emisora anuncia un dividendo a cuenta de los resultados de 2015, de 0,5 euros por acción, que hará efectivo durante la primera quincena del mes de julio de ese mismo año.

El 15 de julio de 2015, Comunica cobra el dividendo, previa retención a cuenta del impuesto sobre sociedades del 19%.

A 31 de diciembre de 2015, el patrimonio neto de Emisora no ha sufrido más variaciones que las mencionadas anteriormente, además de un resultado negativo generado en dicho ejercicio de 50.400 euros.

Con fecha 31 de diciembre de 2016 el consejo de administración de Comunica decide vender el 34% de la participación que mantiene en Emisora. Comunica vende cada acción a 24 euros, que corresponde con el valor recuperable de las acciones de Emisora.

Se pide:

Registrar todos los asientos contables derivados de la información anterior (entre 2015 y 2017, ambos inclusive) en el libro diario de Comunica. No es necesario tener en cuenta los aspectos fiscales en aquellas operaciones que no los mencionen.

Nota importante: Para la resolución hay algún dato necesario omitido en el enunciado original. Se añade que las acciones antiguas se adquirieron por su valor teórico previo a la ampliación y que las acciones nuevas se emiten a la par (igual nominal que las antiguas).

APARTADO 2

El 1 de enero de 2017, Comunica, SA emite 100 obligaciones de valor nominal 1.000 euros. Las obligaciones se emitieron con una prima de descuento del 5% y se amortizarán con una prima de reembolso del 10% el 1 de enero de 2021. Los títulos ofrecen un cupón explícito del 2% anual,

pagadero cada 1 de enero, previa retención del 19%. Los gastos de publicidad, comisiones de intermediación y otros gastos relacionados con la emisión ascienden a 500 euros. El tipo de interés implícito de la operación para Comunica es el 6,82510% anual.

Se pide:

Registrar todos los asientos contables derivados de la información anterior en el libro diario de Comunica durante 2017. No es necesario tener en cuenta los aspectos fiscales en aquellas operaciones que no lo mencionen.

APARTADO 3

El 1 de julio de 2017 las juntas generales de las sociedades Comunica, SA y Redes, SA acuerdan la fusión por absorción de la segunda sociedad por la primera. Comunica adquirió en su día 1.500 acciones de Redes por 16.500 euros y antes de la fusión el valor total de dichas acciones asciende a 21.000 euros. El acuerdo de fusión establece que Comunica emitirá las acciones necesarias para pagar a los accionistas de Redes, compensando en metálico, si fuese necesario, las diferencias que pudieran aparecer en la operación de canje de acciones.

El capital social de Comunica está compuesto por 20.000 acciones, siendo su patrimonio neto anterior a la fusión el siguiente (no se han tenido en consideración los efectos relacionados con el impuesto sobre sociedades):

Patrimonio neto	
A) PATRIMONIO NETO	498.500
A-1) FONDOS PROPIOS	494.000
I. Capital suscrito	400.000
II. Prima de emisión	20.000
III. Reservas	45.000
VII. Resultado del ejercicio	29.000
A-2) AJUSTES POR VALORACIÓN EN ACTIVOS DISPONIBLES PARA LA VENTA	4.500

Por su parte, el capital de la sociedad Redes está compuesto por 15.000 acciones y presenta el siguiente balance de situación anterior a la fusión:

Activo	1-7-2017	Patrimonio neto y pasivo	1-7-2017
A) ACTIVO NO CORRIENTE	637.500	A) PATRIMONIO NETO	180.000
I. Inmovilizado intangible	7.500	A-1) FONDOS PROPIOS	180.000
1. Investigación y desarrollo ..	7.500	I. Capital suscrito	150.000
II. Inmovilizado material	600.000	II. Prima de emisión	15.000
1. Terrenos y construcciones ..	150.000	III. Reservas	12.000
2. Instalaciones técnicas	450.000	VII. Resultado del ejercicio	3.000
V. Inversiones financieras a largo plazo	30.000	B) PASIVO NO CORRIENTE	750.000
1. Acciones a largo plazo	30.000	1. Provisiones a largo plazo ..	0
VI. Activos por impuesto diferido	0	II. Deudas a largo plazo	750.000
B) ACTIVO CORRIENTE	681.000	IV. Pasivos por impuesto diferido	0
II. Existencias	135.000	C) PASIVO CORRIENTE	388.500
III. Deudores	375.000	II. Provisiones a corto plazo	0
VII. Efectivo	171.000	III. Deudas a corto plazo	270.000
		V. Acreedores comerciales	118.500
Total general (A + B)	1.318.500	Total general (A + B + C)	1.318.500

En relación con las valoraciones de fusión de ambas sociedades, un experto independiente ha valorado:

- El valor razonable del patrimonio neto de la sociedad Redes en 195.000 euros.
- El valor razonable de los activos de la sociedad Comunica excede en 42.500 euros a su valor en libros.

Se pide:

Registrar todos los asientos contables derivados de la fusión en el libro diario de Comunica en 2017. No es necesario tener en cuenta los aspectos fiscales relacionados con el impuesto sobre sociedades ni con el IVA.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

1 de enero de 2015

Suscripción de la ampliación

Comunica tiene el 60% de las 30.000 acciones de Emisora, es decir, 18.000 acciones.

Según la proporción de la ampliación, le corresponden: $18.000 \times (1/5) = 3.600$ acciones nuevas que, aunque el enunciado no lo indica, se supondrá que son del mismo nominal que las anteriores y se emiten al 119%, es decir, su valor de emisión es $119\% \times 20 = 23,80$ euros. Puesto que Comunica ya tiene los derechos correspondientes a sus 18.000 acciones, no necesita adquirirlos y el desembolso por las acciones suscritas asciende a: $3.600 \times 23,80 = 85.680$.

Además, el enunciado indica que Comunica desea ampliar su participación al 80% **adquiriendo las acciones antiguas necesarias y sus derechos de suscripción correspondientes**, al valor teórico después de la ampliación. Pero no se indica en el enunciado cuántos derechos se adquieren (para adquirir acciones *nuevas*), ni cuántas acciones *antiguas* se adquieren (cifra que dependerá del número de nuevas adquiridas).

En cuanto a las acciones necesarias para elevar su participación, teniendo en cuenta que el 80% de las acciones después de la ampliación supone: $36.000 \times 0,80 = 28.800$ acciones y puesto que Comunica ya posee 18.000, tendrá que adquirir en total: $28.800 - 18.000 = 10.800$ acciones adicionales, entre nuevas y antiguas.

Por otra parte, el valor teórico de las acciones después de la ampliación es:

$$\frac{750.000 + 6.000 \times 20 \times 1,19}{30.000 + 6.000} = 24,8 \text{ euros}$$

Al margen de lo que plantea el enunciado, resulta interesante analizar otras posibilidades, cuyo coste difiere sustancialmente, como se expondrá a continuación. Estas posibilidades no son únicas, ya que existen planteamientos intermedios¹, pero es necesario fijar el valor de alguna variable (número de acciones antiguas o nuevas adquiridas), y por diferencia, determinar la otra.

¹ Al ser el coste de la operación una función lineal en dos variables (acciones nuevas y sus derechos, por un lado y antiguas, por otro), la minimización del coste se obtiene sin dificultad con cualquier método de los existentes en optimización matemática.

Dejando aparte posiciones intermedias, las posibilidades básicas son tres:

1. Suscribir *todas las acciones nuevas adicionales posibles*, adquiriendo previamente los derechos necesarios. Y el resto, en acciones antiguas, a su valor teórico después de la ampliación.

El coste de esta posibilidad es:

	Número de acciones	Coste de los derechos necesarios	Desembolso de las acciones	Total
Acciones nuevas a que tiene derecho	3.600 (1)	Ya los posee	$3.600 \times 23,8 = 85.680$	85.680
Acciones nuevas adicionales	2.400 (2)	$2.400 \times 5 \times 1,16 = 13.920$	$2.400 \times 23,8 = 57.120$	71.040
Acciones antiguas	4.800 (3)	No se necesitan	$4.800 \times 24,8 = 119.040$	119.040
Total acciones	10.800		Gastos	2.880
Total				278.640

(1) El 60 % de las 6.000 que se emiten en la ampliación.
 (2) El resto de acciones nuevas hasta el total de acciones emitidas en la ampliación: $6.000 - 3.600 = 2.400$.
 (3) El resto, en acciones antiguas, hasta completar las 10.800 necesarias para obtener el 80 % de participación en el capital ampliado. Este número no excede de las acciones antiguas no poseídas ($40\% \times 30.000 = 12.000$).

2. Suscribir las 3.600 nuevas a que se tiene derecho y las 7.200 acciones adicionales de las antiguas, a su valor teórico después de la ampliación. No es necesario adquirir derechos en este caso.

El coste de esta posibilidad es:

	Número de acciones	Coste de los derechos necesarios	Desembolso de las acciones	Total
Acciones nuevas a que tiene derecho	3.600	Ya los posee	$3.600 \times 23,8 = 85.680$	85.680
Acciones antiguas	7.200	No se necesitan	$7.200 \times 24,8 = 178.560$	178.560
Total acciones	10.800		Gastos	2.880
Total				267.120

3. Vender *todos* los derechos de suscripción que se poseen, 18.000, y *comprar únicamente acciones antiguas*, a su valor teórico después de la ampliación. Como no se adquiere ninguna nueva, no se ejercita ningún derecho de los poseídos (se venden), ni tampoco se adquiere ninguno nuevo, al ser estos necesarios únicamente para adquirir las acciones nuevas procedentes de la ampliación.

El coste de esta posibilidad es:

	Número de acciones	Coste de los derechos necesarios	Desembolso de las acciones/Ingreso venta derechos	Total
Acciones antiguas	10.800	No se necesitan	$10.800 \times 24,8 = 267.840$	267.840
Derechos vendidos	-	-	$18.000 \times 1,16$	(20.880)
Total acciones	10.800		Gastos	2.880
Total				249.840

Como puede observarse, la diferencia entre las alternativas es considerable.

Profundizando un poco más, *esta diferencia se produce porque el valor de venta de los derechos de suscripción está muy alejado de su valor teórico*, como se puede comprobar:

- Valor teórico de las acciones antes de la ampliación: $750.000/30.000 = 25$ euros.
- Valor teórico después de la ampliación: 24,8.
- Valor teórico del derecho: $25 - 24,8 = 0,2$ euros.

El precio de venta del derecho debería situarse aproximadamente *en torno* a su valor teórico, pero es casi 6 veces superior, lo que hace que no tenga ningún sentido suscribir acciones nuevas pudiendo adquirir, tras la ampliación, las acciones por un coste inferior.

Si los derechos adicionales se hubieran adquirido por su valor teórico, o, cuando menos, un valor próximo a este, el coste de las tres posibilidades anteriores ahora sería:

Alternativa 1

	Número de acciones	Coste de los derechos necesarios	Desembolso de las acciones	Total
Acciones nuevas a que tiene derecho	3.600	Ya los posee	$3.600 \times 23,8 = 85.680$	85.680
				.../...

	Número de acciones	Coste de los derechos necesarios	Desembolso de las acciones	Total
.../...				
Acciones nuevas adicionales	2.400	$2.400 \times 5 \times 0,20 = 2.400$	$2.400 \times 23,8 = 57.120$	59.520
Acciones antiguas	4.800	No se necesitan	$4.800 \times 24,8 = 119.040$	119.040
Total acciones	10.800		Gastos	2.880
Total				267.120

Alternativa 2

	Número de acciones	Coste de los derechos necesarios	Desembolso de las acciones	Total
Acciones nuevas a que tiene derecho	3.600	Ya los posee	$3.600 \times 23,8 = 85.680$	85.680
Acciones antiguas	7.200	No se necesitan	$7.200 \times 24,8 = 178.560$	178.560
Total acciones	10.800		Gastos	2.880
Total				267.120

Alternativa 3

	Número de acciones	Coste de los derechos necesarios	Desembolso de las acciones/Ingreso venta derechos	Total
Acciones antiguas	10.800	No se necesitan	$10.800 \times 24,8 = 267.840$	267.840
Derechos vendidos	-	-	$18.000 \times 0,20$	(3.600)
Total acciones	10.800		Gastos	2.880
Total				267.120

Como era de esperar, los tres resultados son idénticos, conclusión lógica si el mercado es eficiente.

Para la contabilización, pese a lo ilógico del planteamiento, se optará por la primera alternativa (suscribir todas las nuevas y las antiguas necesarias hasta alcanzar el 80%):

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	278.640	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		278.640

El coste medio de la acción adquirida en 2015 es: $278.640/10.800 = 25,80$ euros.

1 de abril de 2015

Por el dividendo a cuenta: $28.800 \text{ acciones} \times 0,5 = 14.400$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar	14.400	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		14.400

15 de julio de 2015

Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	11.664	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.736	
545	Dividendo a cobrar		14.400

31 de diciembre de 2015

El enunciado no proporciona el coste de la inversión inicial. Si suponemos que los títulos fueron adquiridos a su valor teórico antes de la ampliación, esto es, a 25 euros cada uno, el coste del 60% previo a la ampliación será de $18.000 \times 25 = 450.000$ euros.

El precio medio ponderado de las acciones es, tras la ampliación de la participación, al 80%:

$$(450.000 + 278.640)/28.800 = 728.640/28.800 = 25,3$$

Para el deterioro, se analiza el valor del patrimonio neto de Emisora en poder de Comunica:

$$(750.000 + 6.000 \times 20 \times 1,19 - 50.400) \times 0,80 = 673.920$$

Este valor es inferior al valor en libros de la inversión en $728.640 - 673.920 = 54.720$.

No obstante, si utilizamos el mayor valor, entonces hay que registrar un deterioro de 54.720:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6960	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo	54.720	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo		54.720

31 de diciembre de 2016

El 34% de la participación² supone $0,34 \times 36.000$ acciones = 12.240 acciones.

Estás acciones tienen un precio medio ponderado de 25,3 euros, con un ajuste reversible por deterioro al cierre del ejercicio anterior de 54.720, por lo cual su valor neto contable es de $12.240 \times 25,30 - (12.240/28.800) \times 54.720 = 286.416$. Al venderse por 293.760, se produce un resultado positivo por la diferencia.

El asiento de la venta es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	293.760	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo	23.256	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		309.672
7733	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo		7.344

² Se entiende que se vende el 34% de la sociedad participada, esto es, el 34% de 36.000 acciones, lo que reduce la participación de un 80% a un 46%. No se ha interpretado que se vende el 34% del 80% (que serían entonces $0,34 \times 28.800 = 9.792$ acciones). Los resultados son diferentes.

Al haber vendido el 34% de la participación, se mantiene el $80 - 34 = 46\%$ restante, lo que permite mantener la inversión con la misma valoración anterior (no pasa a considerarse como disponible para la venta, de acuerdo con la norma de registro y valoración 9.^a, apartado 2.7), pero no ya como empresa del grupo sino como asociada.

Por el valor de las $0,46 \times 36.000 = 16.560$ acciones restantes, a 25,30 cada una:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas	418.968	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		418.968

En cuanto al deterioro, en este momento, el valor recuperable de los títulos es de 24 euros.

$$16.560 \times 24 = 397.440$$

En cuanto a su valor contable: 418.968.

$$\text{Deterioro: } 418.968 - 397.440 = 21.528$$

El deterioro existente todavía es de $54.720 - 23.256 = 31.464$. Por ello, es necesario revertir deterioro por la diferencia: $31.464 - 21.528 = 9.936$. Y el deterioro que se mantiene debe también traspasarse, habida cuenta de la nueva calificación de la inversión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo	9.936	
796	Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo		9.936

Código	Cuenta	Debe	Haber
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo	21.528	
2934	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas		21.528

En 2017, el enunciado no proporciona datos para contabilizar ninguna operación.

APARTADO 2

1 de enero de 2017

Por la emisión de las obligaciones con descuento (bajo la par), deducidos los gastos de emisión: $100 \times 1.000 \times 0,95 - 500 = 94.500$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	94.500	
177	Obligaciones y bonos		94.500

31 de diciembre de 2017

Por la carga financiera devengada a fin de ejercicio, según el tipo de interés efectivo que proporciona el enunciado³, aplicado a la financiación recibida:

$$94.500 \times 6,82510\% = 6.450 \text{ (redondeado)}$$

El cupón anual asciende al 2% de $100.000 = 2.000$. El importe hasta 6.450 corresponde a la parte correspondiente a la carga financiera implícita que se produce como consecuencia de la incidencia del descuento de emisión, la prima de reembolso y los gastos de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	6.450	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos		2.000
177	Obligaciones y bonos		4.450

El pago del cupón anual se efectúa el 1 de enero de 2018, momento en el que se practicará la correspondiente retención.

APARTADO 3

Se trata de una fusión por absorción en la que la sociedad Comunica, con una participación previa del 10% (1.500 acciones sobre un total de las 15.000 que componen el capital) en la socie-

³ Puede comprobarse que el tipo de interés implícito que proporciona el enunciado no es correcto. El valor correcto es el 5,872867%.

dad de Redes, procede a la adquisición de esta, emitiendo las acciones necesarias para canjearlas por las de los accionistas de la sociedad adquirida.

Al ser el valor razonable de la sociedad adquirida (y absorbida, en términos mercantiles) de 195.000 euros y su valor contable de 180.000 euros, la diferencia, al no ser identificable con ningún activo tangible o intangible, se considerará, al menos provisionalmente y sin perjuicio de algún posible ajuste posterior, tal y como se contempla en la norma de registro y valoración 19.^a del PGC, como fondo de comercio.

Por ello, en la sociedad absorbente, el valor razonable en el momento de la fusión de su participación del 10% es de: $195.000 \times 10\% = 19.500$.

Estas acciones, según los datos del enunciado fueron adquiridas por 16.500 euros y posteriormente incrementaron su valor hasta 21.000 euros. La revalorización figura en el epígrafe A-2 del lado derecho del balance, «Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta»: $21.000 - 16.500 = 4.500$ euros, sin tener en cuenta el efecto impositivo.

Para establecer la relación de canje, es necesario determinar el valor teórico de fusión de las acciones de ambas sociedades. Dicho valor se obtiene a partir de sus valores razonables.

Valor teórico de la acción de la sociedad adquirida Redes:

$$195.000/15.000 \text{ acciones} = 13 \text{ euros por acción}$$

Como consecuencia de esta valoración, es necesario ajustar el valor de la participación en la sociedad Comunica, para que figure por su valor razonable.

$$1.500 \text{ acciones} \times 13 \text{ euros} = 19.500 \text{ euros}$$

Al estar valoradas estas acciones por 21.000 euros, es necesario el siguiente ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.500

Una vez realizado el ajuste anterior, el valor teórico de la acción de la sociedad Comunica es el siguiente:

Patrimonio neto contable previo	498.500
	.../...

.../...	
- Ajuste participación en Redes	(1.500)
+ Ajuste de los activos a su valor razonable	42.500
Patrimonio neto ajustado	539.500
Número de acciones en circulación	20.000
Valor teórico de la acción	26,975

Nota: Se ha supuesto que en el ajuste del valor de los activos que proporciona como dato en enunciado (42.500) no se incluye el ajuste negativo que se acaba de reflejar por 1.500 en la participación en Redes.

En cuanto a la relación de canje, hay que tener en cuenta que en la mayor parte de los casos no es única⁴.

Puesto que la ley permite ajustarla⁵ con un importe en efectivo puede haber dos variables: el valor atribuido a las acciones entregadas y el efectivo pagado (en su caso, para ajustar las diferencias), ambos por parte de la empresa adquirente. Por ello, existen varias posibilidades. En cualquier caso, la relación propuesta tiene que ser aceptada por los accionistas de las sociedades que intervienen en el proceso⁶.

Se calculará de dos formas.

1. Planteamiento global, a partir del valor razonable del patrimonio adquirido

En la mayoría de los manuales que tratan el tema suele calcularse mediante un planteamiento o enfoque que pudiera denominarse global, es decir, considerando el valor del patrimo-

⁴ La relación de canje no es única, tanto desde un punto de vista jurídico como desde un punto de vista matemático. Desde el punto de vista jurídico, el artículo 25.1 de Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles establece que: «en las operaciones de fusión el tipo de canje de las acciones, participaciones o cuotas de las sociedades que participan en la misma debe establecerse sobre la base del **valor real de su patrimonio**». El problema se fundamenta en las distintas posibilidades de determinar el **valor real**, concepto subjetivo (y, en consecuencia, nada pacífico) donde los haya. Hay que tener en cuenta que el principio de empresa en funcionamiento deja de ser aplicable en la sociedad o sociedades que se absorben.

⁵ El artículo 25.2 de Ley 3/2009, de 3 de abril, establece que «cuando sea conveniente para ajustar el tipo de canje, los socios podrán recibir, además, una compensación en dinero que no exceda del diez por ciento del valor nominal de las acciones, de las participaciones o del valor contable de las cuotas atribuidas».

⁶ Fusiones importantes han sido impugnadas como consecuencia de las relaciones de canje en ellas propuestas, existiendo jurisprudencia diversa al respecto.

nio total a adquirir y dividiéndolo por el valor teórico de las acciones entregadas, tal y como se expone a continuación:

- Patrimonio a adquirir: $(15.000 - 1.500)$ acciones \times 13 euros = 175.500 euros.
- Acciones a entregar: $175.500/26,975 = 6.506,024096$ acciones de Comunica.

Esta cifra se redondea por defecto al entero más próximo, 6.506, y la parte decimal se compensa mediante pago en efectivo: $0,024096 \times 26,975 = 0,65$ euros.

Si, tal y como se establece en la ley, hay que determinar la relación de canje, esta suele fijarse en términos de números enteros para ambas partes, pues no se pueden entregar fracciones de acción, habiendo previsto la ley para ello la compensación en metálico. Por otra parte, para que la relación sea operativa, deben utilizarse números enteros lo más reducidos posibles⁷, aunque no siempre es posible, salvo que se distorsionen las cifras artificialmente para que encajen.

Redondeando por defecto la cifra anterior, se obtienen 6.506 acciones de Comunica a cambio de 13.500 acciones de Redes.

Ahora bien, si se desean números enteros más reducidos y, puesto que ambas cifras tienen únicamente como divisor común el 2, simplificando se llega a: $6.506/2 = 3.253$ acciones de Comunica a cambio de $13.500/2 = 6.750$ de Redes.

Una vez llegados a este punto, ya no se puede reducir más la relación de canje, ya que 3.253 es primo y 6.750 admite divisores, por lo que son primos entre sí. Aunque en términos puramente aritméticos esta relación de canje es correcta, en la práctica es inviable, salvo que las acciones se encuentren concentradas en un número muy reducido de accionistas.

El problema se soluciona modificando la cifra de acciones entregadas hasta encontrar números con divisores comunes que permitan su simplificación.

⁷ En la realidad empresarial surgen relaciones de canje de lo más diverso. Así, se pueden encontrar las siguientes:

$1 \times 1,25$ (Telefónica-Telefónica Móviles); 40×3 (Immocaral-Colonial); 13×5 (Reyal-Urbis); 2×9 (Telefónica-Terra); 41×20 (Sos Cuétara- Koipe); 6×5 (FCC-Portland Valderrivas), etc.

Puesto que estas relaciones no suelen ser operativas desde el punto de vista de un accionista considerado individualmente (salvo en el improbable y poco frecuente caso de relaciones de canje del tipo $N \times 1$), se prevén habitualmente mecanismos que resuelvan el problema, siendo los más frecuentes la agrupación de títulos y los «picos» o fracciones de la relación de canje (no fracciones de un título), de forma que se puedan comprar y vender, según interese, los picos o fracciones necesarios para quedarse con un número tal de títulos que satisfaga la relación de canje establecida. El mecanismo es similar al de los derechos de suscripción que se requieren para adquirir un número entero de acciones en el caso de las ampliaciones de capital.

Si probamos con 6.500 acciones en lugar de 6.506, tendremos que se pueden simplificar ambos números de acciones hasta llegar a 13 acciones de Comunica a cambio de 27 de Redes, compensando en efectivo la diferencia.

$$13 \text{ acciones} \times 26,975 + 0,325 \text{ en efectivo} = 351 \text{ euros} = 27 \text{ acciones de 13}$$

Y en cuanto al número de acciones a entregar:

Acciones en circulación de Redes	15.000
Acciones que ya posee Comunica de Redes	(1.500)
Acciones a canjear de Redes	13.500
Acciones a entregar por Comunica según la relación de canje calculada [13.500 × (13/27)]	6.500
Compensación en efectivo [(6.500/13) × 0,325]	162,5

Aunque el enunciado no lo especifica, supondremos que el valor de emisión de las acciones entregadas es igual que el de las acciones antiguas (valor que tampoco se especifica) y que supondremos igual a: 400.000/20.000 acciones = 20 euros.

Este valor nominal es necesario conocerlo para poder fijar el límite a entregar en efectivo.

Se puede observar que el efectivo entregado no supera el límite establecido en la ley: el 10% del nominal de las acciones entregadas (6.500 acciones × 20 euros nominales = 130.000 euros nominales × 10% = 13.000 euros [máximo importe a entregar en efectivo *para esa relación de canje*]).

Las 6.500 acciones a entregar se emiten por su valor teórico, es decir, con una prima de 6,975 por título.

2. Planteamiento a partir de los valores razonables de las acciones

La relación de canje se puede plantear también en términos de los valores teóricos de fusión de las acciones individualmente consideradas, no tomando la sociedad adquirida como si fuera un bloque que lo adquiere un solo comprador o un número muy reducido de ellos.

Salvo en los planteamientos puramente teóricos y alejados de la realidad que aparecen en la mayor parte (por no decir todos) de los libros de contabilidad que tratan el tema, el valor de las acciones que intervienen rara vez suele ser múltiplo exacto el uno del otro, por lo que la Ley de

modificaciones estructurales de 2009 permite ajustar o completar la relación de canje mediante la compensación en metálico antes comentada.

Por tanteo (prueba y error), se encuentra que una relación de canje en términos reducidos es la siguiente:

$$7 \text{ acciones de } 26,975 \text{ acciones} + 6,175 \text{ euros} = 195 \text{ euros} = 15 \text{ acciones de } 13$$

Se puede observar que el efectivo entregado tampoco supera ahora el límite establecido en la ley: el 10% del nominal de las acciones entregadas ($7 \text{ acciones} \times 20 \text{ euros nominales} = 140 \text{ euros nominales} \times 10\% = 14 \text{ euros}$ [máximo importe a entregar en efectivo para esa relación de canje]).

Partiendo de esta relación de canje, el número de acciones a entregar por Comunica *ahora* será:

Acciones en circulación de Redes	15.000
Acciones que ya posee Comunica	(1.500)
Acciones a canjear de Redes	13.500
Acciones a entregar según la relación de canje calculada [$13.500 \times (7/15)$]	6.300
Compensación en efectivo: 6,175 euros por cada 7 acciones entregadas	5.557,50
[$(6.300/7) \times 6,175 = 5.557,50$]	

Puede observarse que el número de acciones obtenido a partir de los valores teóricos de las acciones (6.300 acciones) difiere ostensiblemente del obtenido con el planteamiento global (6.500 acciones). Y el efectivo entregado también es, en consecuencia, diferente.

Las 6.300 acciones a entregar se emiten por su valor teórico, es decir, con una prima de 6,975 por título.

En cuanto a la contabilización de la operación, se realizará a partir de los cálculos de la relación de canje con el planteamiento global y teniendo en cuenta que la sociedad absorbente, según lo establecido en la norma de registro y valoración 19.^a, no puede contabilizar los ajustes de fusión, a excepción de la actualización de la participación, reconociendo el resultado obtenido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas ($6.500 \times 26,975$)	175.337,50	
100	Capital social (6.500×20)		130.000
110	Prima de emisión ($6.500 \times 6,975$)		45.337,50

Por la realización del resultado incluido en el patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	3.000	
7630	Beneficios de disponibles para la venta		3.000

Por la incorporación del patrimonio adquirido de Redes, por su valor razonable, incluyendo el fondo de comercio así como la baja en cuentas de la cuenta de la participación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
20	Investigación y desarrollo	7.500	
21	Terrenos y construcciones	150.000	
212	Instalaciones técnicas	450.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	30.000	
3	Existencias	135.000	
4/5	Deudores	375.000	
57	Tesorería	171.000	
204	Fondo de comercio	15.000	
17	Deudas a largo plazo		750.000
52	Deudas a corto plazo		270.000
40/41	Acreedores comerciales		118.500
5530	Socios de sociedad disuelta		175.500
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		19.500

Y, finalmente, por la entrega de las acciones y la compensación en efectivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	175.500	
190	Acciones emitidas		175.337,50
57	Tesorería		162,50

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

APARTADO 1

Móviles, SA se dedica a la prestación de servicios de telefonía móvil y a la comercialización de teléfonos móviles. El servicio de telefonía lo presta con sus propios recursos, mientras que los teléfonos móviles los adquiere a proveedores externos. La empresa tiene principalmente dos tipos de clientes: particulares y empresas.

Móviles ofrece a los clientes particulares la posibilidad de contratar el servicio de telefonía, la compra de teléfonos móviles o un contrato que combine el servicio de telefonía y la adquisición de teléfonos móviles. Esta última alternativa concede a los clientes particulares la opción de adquirir tanto el servicio de telefonía como los dispositivos a precios más ventajosos. Sin embargo, Móviles únicamente ofrece a las empresas la posibilidad de adquirir teléfonos móviles por separado.

Durante el ejercicio 2017, Móviles ha realizado, entre otras operaciones, las siguientes, pendientes de registrar en su libro diario:

1.1. Móviles ha realizado durante 2017 las siguientes operaciones de venta con clientes particulares:

- 500 móviles modelo Z por 96 euros cada uno.
- 450 clientes particulares han contratado el servicio de telefonía R, sin dispositivo móvil, a un coste de 40 euros mensuales que incluye llamadas y datos ilimitados.
- 600 contratos de suscripción anual, denominados «BB», que ofrecen la tarifa R y un móvil modelo Z con un coste de 45 euros mensuales por contrato. Si el cliente incumple la norma de permanencia de 1 año, tiene que pagar una penalización de 600 euros.

A 31 diciembre se han cobrado todas las ventas realizadas.

1.2. Móviles ha realizado durante 2017 las siguientes operaciones de venta con empresas:

El 1 de enero de 2017 vende 2.000 móviles modelo X de última generación por 1.000 euros cada uno a Comercial, SA, uno de sus principales clientes. Debido al elevado número de dispositivos adquiridos, se pactan unas condiciones especiales de pago. En concreto, Comercial se compromete a pagar el 80% al contado, mientras que por la parte restante se acuerda el pago mediante tres cuotas anuales de 146.883,43 euros cada 31 de diciembre. Se establece en el contrato de compra un tipo de interés del 5%. El 31 de diciembre de 2017, Comercial hace efectiva la primera anualidad.

El 30 de junio vende a crédito 30 móviles del modelo X a Comercio, SA por 1.000 euros cada uno. Se acuerda firmar una letra por el valor total de la operación con vencimiento el 30 de

septiembre. El 15 de julio la sociedad descuenta la letra en el banco. El banco ingresa en la cuenta corriente de la sociedad 29.750 euros cobrando 200 euros de intereses y 50 euros de comisiones.

El 30 de septiembre Comercio no atiende el pago, por lo que el banco devuelve la letra cobrando el nominal y 50 euros por gastos de devolución. A 31 de diciembre Móviles no tiene noticias de Comercio, por lo que decide dotar una corrección valorativa.

Móviles tiene la obligación de ofrecer un servicio de garantía de 1 año por posibles defectos en los móviles. El análisis realizado por la empresa muestra que los gastos por garantía y reparación representan históricamente el 4% del total de las ventas de móviles realizadas durante un año completo. Las ventas realizadas por Móviles durante 2017 son las mencionadas anteriormente.

En el ejercicio anterior, 2016, Móviles había dotado una provisión por garantía y reparación de 75.000 euros. Durante 2017, la empresa pagó 55.000 euros a una empresa de asistencia externa por los trabajos para reparar los móviles estropeados.

1.3. Móviles adquiere todos los móviles que comercializa a un proveedor chino. Durante 2017, ha adquirido 2.050 móviles del modelo X por un precio total de 7.171.300 yuanes, recibiendo descuentos por volumen, en factura, de 200.000 yuanes. Móviles ha pagado los gastos por transporte de dichos móviles que ascienden en total a 25.000 euros. A 31 de diciembre, la empresa mantiene una deuda por la compra de este tipo de móviles de 1.190.000 yuanes. El tipo de cambio en el momento de la compra se encontraba a 1 euro = 7 yuanes.

Además de los móviles anteriores, Móviles, SA también ha adquirido al mismo proveedor 1.200 móviles del modelo Z, pagando 336.000 yuanes. El tipo de cambio en el momento de la compra se encontraba a 1 euro = 7 yuanes.

El tipo de cambio a 31 de diciembre de 2017 es 1 euro = 6,90 yuanes.

El recuento de inventario a 31 de diciembre de 2017 proporciona los siguientes datos:

- 100 unidades del modelo Z.
- 20 unidades del modelo X.

1.4. Móviles viene trabajando con una universidad pública en un proyecto de investigación para mejorar su servicio de comunicación móvil. Hasta el 1 de enero de 2017, la empresa había procedido a la activación de gastos de investigación por valor de 1.200.000 euros. A comienzos de 2017 se lleva a cabo la fase de desarrollo que se da por concluida el 1 de julio, momento en el que la universidad presenta su última factura por 200.000 euros que Móviles paga por transferencia bancaria.

Dado que los resultados del proyecto de investigación son muy esperanzadores, Móviles decide el 1 de enero de 2017 adquirir la infraestructura necesaria para comenzar a ofrecer su servicio de telefonía móvil mejorado el 1 de julio de 2017. El coste de las instalaciones técnicas asciende a 4.000.000 de euros y se acuerda con el proveedor formalizar un contrato de financiación con un interés del 2%, a devolver en tres cuotas de igual importe.

El siguiente cuadro recoge la información principal del acuerdo de financiación:

Fecha	Cuota	Intereses	Principal	Deuda viva
				4.000.000
31-12-2017	1.387.018,69	80.000	1.307.018,69	2.692.981,31
31-12-2018	1.387.018,69	53.859,63	1.333.159,06	1.359.822,25
31-12-2019	1.387.018,69	27.196,44	1.359.822,25	0

Durante el periodo de puesta en funcionamiento, se han realizado diferentes trabajos para lograr que las instalaciones técnicas estén operativas para el día 1 de julio. El valor total de los trabajos anteriores asciende a 500.000 euros. La vida útil de las instalaciones técnicas se estima en 10 años y Móviles quiere amortizar los gastos de investigación y desarrollo en el plazo máximo permitido por ley.

El 31 de diciembre Móviles hace efectivo el pago de la primera cuota del contrato de financiación.

El 1 de enero de 2017, un organismo público acuerda subvencionar los intereses de la financiación anterior a Móviles. La subvención se hará efectiva en el momento del pago de cada una de las tres cuotas al proveedor de inmovilizado.

APARTADO 2

El resultado contable de Móviles en 2017 ha sido de 590.000 euros. En relación con el impuesto sobre sociedades se dispone además de la siguiente información:

2.1. Móviles se ha acogido a la posibilidad que permite la Ley del impuesto sobre sociedades de reconocer los ingresos procedentes de ventas a plazos según se efectúen los cobros, con independencia del reconocimiento contable como ingreso. La única venta que cumple las consideraciones fiscales es la venta realizada al cliente Comercial.

2.2. La empresa adquirió el 1 de enero de 2015, por 20.000 euros, un inmovilizado material que cumple con los criterios fiscales para ser amortizado aceleradamente. En concreto, mientras que con criterios fiscales el inmovilizado puede ser amortizado en 5 años, con criterios contables el plazo de amortización son 10 años.

2.3. En el apartado 1, Móviles reconoció una pérdida por deterioro de uno de sus clientes que no atendió el pago de una letra de cambio. Sin embargo, el reconocimiento de la pérdida no cumple con los criterios fiscales para poder considerarse fiscalmente deducible.

2.4. Móviles durante 2017 tiene derecho a 5.000 euros de deducciones.

Se pide:

1. Contabilizar las operaciones pendientes de registrar en el libro diario del apartado 1 desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2017.
2. Conciliación entre el resultado contable y fiscal y contabilización del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2017 del apartado 2, suponiendo que el tipo impositivo es del 30%.

Nota: Para resolver el ejercicio no es necesario utilizar el IVA.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

1.1. Operaciones de venta con clientes particulares

Por la venta de móviles modelo Z:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	48.000	
7001	Ventas de móviles Z (500 × 96)		48.000

Y por la prestación de servicios de telefonía R:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	216.000	
705	Prestaciones de servicios de telefonía R (450 × 12 × 40)		216.000

Suponemos que todos los ingresos por servicios de telefonía se prestan (es decir, se devengan) en su totalidad en el ejercicio 2017.

Por los contratos de suscripción anual BB, al tratarse de ingresos simultáneos de diferente naturaleza (venta del móvil y prestación del servicio de telefonía), su importe habrá que distribuirlo en función del valor razonable de cada uno de ellos:

Elemento	Valor razonable	Coste por mes	Proporción
Móvil	96	96/12 = 8	8/48 = 1/6
Servicio de telefonía	40	40	40/48 = 5/6

El ingreso percibido por estos contratos se distribuye entre los dos componentes del ingreso según la proporción anterior.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes (600 × 45 × 12)	324.000	
7001	Ventas de móviles Z (1/6)		54.000
705	Prestaciones de servicios de telefonía R (5/6)		270.000

Y por el cobro de todas las ventas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	588.000	
430	Clientes		588.000

1.2. Operaciones de venta con empresas

Por la venta a Comercial de móviles X, según las condiciones especiales de pago:

- 80 % al contado (2.000 × 1.000 × 80%) 1.600.000
- 20 % aplazado (2.000 × 1.000 × 20%) 400.000

El aplazamiento supone el siguiente cuadro de pagos, calculado al 5%:

Año	Cuota	Intereses 5 %	Amortización	Pendiente
				400.000
2017	146.883	20.000	126.883	273.117
2018	146.883	13.656	133.228	139.889
2019	146.883	6.994	139.889	0

Y en cuanto a la contabilización el 1 de enero de 2017:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.600.000	
430	Clientes	126.883	
450	Clientes a largo plazo	273.117	
7002	Ventas de móviles X		2.000.000

Y al final del ejercicio 2017, por el devengo de los intereses del año y el cobro de la primera anualidad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	146.883	
430	Clientes		126.883
762	Ingresos de créditos		20.000

Por la reclasificación de la siguiente cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	133.228	
450	Clientes a largo plazo		133.228

30 de junio de 2017

Por las ventas a crédito a Comercio de móviles X:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	30.000	
7002	Ventas de móviles X (30 × 1.000)		30.000

Por la letra, que se supone aceptada por el cliente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	30.000	
430	Clientes		30.000

Por el descuento de la letra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	30.000	
4310	Efectos comerciales en cartera		30.000

Y por el líquido abonado por el banco:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	29.750	
665	Intereses por descuento de efectos	250	
5208	Deudas por efectos descontados		30.000

En la cuenta de intereses se han incluido las comisiones, pues no es probable que se trate de una comisión por gestión de cobro, sino una comisión asociada al descuento, siendo, por tanto, mayor gasto financiero.

Y por la devolución del efecto al vencimiento por impago, junto con los gastos de devolución:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	30.000	
669	Otros gastos financieros	50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.050

Y por la reclasificación del efecto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	30.000	
4311	Efectos comerciales descontados		30.000

El efecto puede, a su vez, retornar a la cuenta de *clientes* o la de *clientes de dudoso cobro*⁸:

⁸ La cuenta de clientes de dudoso cobro es de uso facultativo. En el Reglamento del impuesto sobre sociedades de 15 de octubre de 1982, se exigía consignar en ella los créditos dudosos como requisito previo para su deducibilidad fiscal. Sin embargo, en muchas ocasiones, la realidad de las empresas es diferente. Desde un punto de vista estético, los

Código	Cuenta	Debe	Haber
430/436	Cientes o Cientes de dudoso cobro	30.000	
4315	Efectos comerciales impagados		30.000

Dado su reducido importe, no se han incluido los gastos de devolución en el importe adeudado por el cliente, únicamente el nominal del efecto.

Y por el deterioro del crédito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	30.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		30.000

Por los pagos a la empresa externa como consecuencia del servicio de garantía ofrecido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
607	Trabajos realizados por otras empresas	55.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		55.000

Y por el ajuste de la provisión para garantías (no hay datos para una posible actualización financiera de la misma, pues aunque se supone que se dota cada año para hacer frente a las garantías del año próximo, siendo, por tanto, una provisión a corto plazo, la norma de registro y valoración 15.^a permite la no actualización *siempre que el efecto financiero no sea significativo*), dando de baja la del año anterior y creando una nueva con los nuevos datos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
499	Provisiones por operaciones comerciales	75.000	
7954	Exceso de provisión por operaciones comerciales		75.000

saldos dudosos deterioran la imagen de la empresa y, en cuanto al cliente calificado como tal, es de suponer que tampoco será muy de su agrado.

De todas formas, es una cuenta que tiene mucho magnetismo en libros de texto y entre los estudiantes de la materia, como consecuencia de la preponderancia que se da a todo lo relacionado con las cuentas y el PGC en el estudio de la contabilidad.

Y por la del año, 4% de la cifra de ventas:

- Ventas de móviles Z 102.000
- Ventas de móviles X 2.030.000
- Total (4% × 2.132.000) 85.280

Código	Cuenta	Debe	Haber
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales	85.280	
499	Provisiones por operaciones comerciales		85.280

1.3. Operaciones con el proveedor chino

Por las compras del modelo X, según el cálculo siguiente del contravalor en euros:

$$(7.171.300 - 200.000) \text{ yuanes} / 7 \text{ yuanes/euro} = 995.900 \text{ euros}$$

A esta cifra hay que añadirle los 25.000 euros del transporte, por lo que el coste unitario de compra del modelo X asciende a $1.020.900 / 2.050 = 498$ euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6002	Compras de móviles X	1.020.900	
4004	Proveedores (moneda extranjera)		995.900
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000

El descuento por volumen en factura se ha considerado menor importe de la compra, ya que se supone asociado a esta.

Por el pago al proveedor (lo suponemos a fin de año, aunque el enunciado no lo indica) de parte del saldo pendiente, al tipo de cambio 6,90:

$$5.781.300 \text{ yuanes} / 6,90 = 837.870 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) (5.781.300 yuanes/7)	825.900	
668	Diferencias negativas de cambio	11.970	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		837.870

Y por el ajuste del saldo pendiente en yuanes al tipo de cambio al cierre:

$$1.190.000/6,90 - 1.190.000/7 = 2.464 \text{ euros}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	2.464	
4004	Proveedores (moneda extranjera)		2.464

Por las compras del modelo Z, según el cálculo siguiente: $336.000/7 = 48.000$ euros.

El coste unitario asciende a $48.000/1.200 = 40$ euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compras de móviles Z	48.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		48.000

En cuanto a la regularización de las existencias existentes en el inventario a final de año (no hay datos sobre existencias iniciales):

Código	Cuenta	Debe	Haber
3001	Móviles Z (100 × 40)	4.000	
6101	Variación de existencias de móviles Z		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
3002	Móviles X (20 × 498)	9.960	
6102	Variación de existencias de móviles X		9.960

1.4. Gastos de investigación y desarrollo y adquisición de instalaciones con financiación del proveedor y subvención de intereses

Por los gastos de desarrollo abonados el 1 de julio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

Y por la activación de dichos gastos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
201	Desarrollo	200.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible		200.000

La contabilización de las instalaciones y la financiación obtenida será, según el cuadro proporcionado y sin tener en cuenta inicialmente la subvención obtenida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	4.000.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.307.019
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		2.692.981

A final de año se paga la correspondiente cuota y se percibe la subvención de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.307.019	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.307.019

Por la reclasificación de la segunda cuota, según el cuadro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	1.333.159	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.333.159

Y por los intereses totalmente subvencionados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	80.000	
764	Subvención de intereses de deudas recibidas en el ejercicio		80.000

La cuenta 764 no está prevista en el PGC, pero se ha utilizado una cuenta del subgrupo de ingresos financieros para reflejar el ingreso de la subvención a fin de que, posteriormente, en la cuenta de resultados, figure en el mismo epígrafe que el gasto financiero subvencionado, tal y

como indica la Consulta 1 del BOICAC 81, marzo 2010 (NFC037514), sobre el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública:

«Por último, de conformidad con la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 7.^a, apartado 4 del PGC o 6.^a 4 del PGC-PYMES, dicha subvención deberá lucir en el margen financiero, con carácter general, minorando el gasto subvencionado, si bien, cuando el ingreso derivado de la misma sea significativo, deberá mostrarse en una partida separada que se cree al efecto dentro del citado margen».

El reflejo contable anterior es sencillo y bastante intuitivo, sin embargo no refleja el criterio de contabilización propuesto en la citada consulta del ICAC, que remite a su vez al PGC en cuanto a que la financiación recibida deberá figurar, como otros pasivos financieros, por su valor razonable.

«De acuerdo con lo anterior, el pasivo financiero se valorará en el momento inicial por su valor razonable.

[...]

Adicionalmente y atendiendo al fondo económico de la operación, al tratarse de préstamos concedidos a tipo de interés cero o a tipo inferior al de mercado, se pondrá de manifiesto una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda determinado de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos anteriores (valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado).

Dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso de patrimonio que, en principio, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de la NRV 18.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC o PGC-PYMES, **de acuerdo con un criterio financiero».**

Por tanto, lo más correcto es reflejar la subvención *desde el origen de la operación*, no cuando se paguen los intereses anualmente. El cuadro que proporciona el enunciado está calculado con unos intereses del 2%:

Año	Cuota	Intereses 2 %	Amortización	Pendiente
				4.000.000
2017	1.387.019	80.000	1.307.019	2.692.981
2018	1.387.019	53.860	1.333.159	1.359.822
2019	1.387.019	27.196	1.359.822	0

Y el valor actual al 2% de los intereses subvencionados es:

Valor actual de los intereses subvencionados			
1	80.000	0,980392	78.431
2	53.860	0,961169	51.768
3	27.196	0,942322	25.628
			155.827

También se puede llegar al mismo importe calculando el valor actual de los pagos realizados por la empresa, que serán los del cuadro del préstamo pero sin los intereses, es decir, solo abonará las cuotas de amortización:

Valor razonable de la financiación recibida			
1	1.307.019	0,980392	1.281.391
2	1.333.159	0,961169	1.281.391
3	1.359.822	0,942322	1.281.391
Financiación con coste			3.844.173
Financiación total			4.000.000
Financiación sin coste (subvención)			155.827

El razonamiento que subyace en el planteamiento anterior es el siguiente: puesto que la empresa solo va a abonar las cuotas de amortización, el valor razonable de la financiación recibida según el tipo de interés del 2% es el valor actual de dichas cuotas, 3.844.173 euros. Este es el importe que un inversor potencial estaría dispuesto a prestar a la vista del tipo de interés y de los pagos que espera recibir, es decir, el valor razonable de la financiación recibida. Puesto que este importe es inferior a la financiación efectiva recibida, 4.000.000, la diferencia corresponde a la subvención obtenida. Este importe, como es de esperar, se corresponde con el valor actual de los intereses subvencionados tal y como se puede ver en el cuadro anterior a este último.

Si se calcula un nuevo cuadro de acuerdo con el valor razonable de la financiación recibida:

Año	Pagos	Intereses 2%	Amortización	Pendiente
				3.844.173
				.../...

Año	Pagos	Intereses 2 %	Amortización	Pendiente
.../...				
2017	1.307.019	76.883	1.230.136	2.614.037
2018	1.333.159	52.281	1.280.878	1.333.159
2019	1.359.823	26.663	1.333.158	0

Este cuadro tiene en cuenta el fondo económico de la operación frente a su forma. El cuadro no puede coincidir, por tanto, con el presentado por el proveedor.

La contabilización, en este caso, es:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	4.000.000	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.230.136
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		2.614.037
946	Ingresos de subvenciones de intereses		155.827

Y por el efecto impositivo de la subvención ($155.827 \times 0,30$):

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	46.748	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		46.748

Por los gastos de la instalación suponiendo que se pagan a una empresa externa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500.000

Si los trabajos hubieran sido realizados internamente por la empresa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	500.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		500.000

Y por la reclasificación, una vez que las instalaciones están operativas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	4.500.000	
232	Instalaciones técnicas en montaje		4.500.000

A 31 de diciembre de 2017, por los intereses calculados según el cuadro del valor razonable de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	76.883	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		76.883

Por el pago de la cuota anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.307.019	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.307.019

Por la reclasificación de la segunda cuota, según el cuadro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	1.280.136	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.280.136

Para la imputación de la subvención, por el mismo importe de los intereses calculados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
846	Transferencia de subvenciones de intereses	76.883	
764	Subvención de intereses de deudas transferida al resultado		76.883

Y por el efecto impositivo del traspaso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	23.065	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
8301	Impuesto diferido		23.065

Este sería el criterio financiero que propone la consulta del ICAC. No obstante, en el último párrafo de esta, se añade:

«No obstante, si el objeto de la concesión de las subvenciones es la realización de actividades específicas, como por ejemplo, actuaciones de investigación y desarrollo, esta será la finalidad que deberá considerarse a la hora de aplicar los criterios incluidos en la NRV 18.^a 1 del PGC o PGC-PYMES. Es decir, el criterio de transferencia de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias se vinculará a la finalidad otorgada, que si es la realización de las citadas actuaciones, la consecuencia será transferir el ingreso al resultado del ejercicio a medida que se incurran, amorticen o den de baja los gastos de investigación y desarrollo».

En este caso, los intereses están generados por la financiación concedida por el proveedor para la adquisición de las instalaciones, no por las actividades de investigación y desarrollo, ambas concluidas. Pero el fondo es el mismo. Por lo tanto, el traspaso a resultados de la subvención deberá realizarse en proporción a la amortización de las instalaciones.

Por la amortización de las instalaciones $(4.500.000/10) \times 1/2$ año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	225.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		225.000

Para la imputación de la subvención $(155.827/10) \times 1/2$ año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
846	Transferencia de subvenciones de intereses	7.791	
764	Subvención de intereses de deudas transferida al resultado		7.791

Y por el efecto impositivo del traspaso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.337	
8301	Impuesto diferido		2.337

La regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
946	Ingresos de subvenciones de intereses	155.827	
846	Transferencia de subvenciones de intereses		7.791
8301	Impuesto diferido		44.411
1306	Subvenciones oficiales para intereses de deudas		103.625

Y por la amortización de los gastos de investigación y desarrollo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	260.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		260.000

- Investigación (1.200.000/5) 240.000
- Desarrollo [(200.000/5) × 1/2 año] 20.000

El periodo máximo para la investigación son 5 años. Para el desarrollo también 5 años pero ampliables si se justifica, indicándolo expresamente en la memoria de las cuentas anuales.

APARTADO 2

Impuesto sobre el beneficio

El enunciado proporciona la cifra de 590.000 euros como *resultado contable*. Se va a suponer⁹ que esta cifra es el resultado contable *antes de impuestos*, ya que la información relativa a los cálculos relativos al impuesto figuran a continuación en el enunciado. En otro caso, es decir, si se supone que es el resultado contable *después de impuestos*, habría que plantear y resolver

⁹ Por desgracia, tal y como se ha visto a lo largo de la resolución de los 4 supuestos de que consta el examen, es muy frecuente, en exámenes de oposiciones, encontrarse con enunciados poco precisos, con datos incompletos, inexactitudes, planteamientos puramente teóricos (e incluso absurdos, alejados de la realidad, como el precio de los derechos de suscripción en el supuesto 3.1), descuadres y hasta con errores conceptuales (!) que obligan a hacer, de cara a su resolución, continuas suposiciones. A todo ello hay que añadirle el hecho de que es difícil, por no decir imposible, obtener resultados posteriores correctos partiendo de datos erróneos. El opositor no puede adivinar la resolución que tiene en mente el que ha preparado la prueba.

una sencilla ecuación cuya incógnita sería el resultado antes de impuestos. La liquidación del impuesto, como es de suponer, cambia considerablemente.

Por la liquidación del impuesto:

Conceptos	Importes
Resultado antes de impuestos	590.000
Ajustes por diferencias temporarias:	
2.1. Cobro aplazado por operaciones comerciales	(273.117)
2.2. Amortización acelerada del inmovilizado material	(2.000)
2.3. Deterioro no deducible en el ejercicio	30.000
Base imponible	344.883
Cuota íntegra (30 %)	103.465
Deducciones	(5.000)
Cuota líquida	98.465

En cuanto a la contabilización, por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	98.465	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		98.465

Y por el impuesto diferido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	73.535	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (deterioro)	9.000	
4790	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (cobro aplazado)		81.935
4791	Pasivos por diferencias temporarias impondibles (amortización acelerada)		600

El resultado del ejercicio asciende a $590.000 - 98.465 - 73.535 = 418.000$.

Conciliación entre el resultado contable y el fiscal:

Conceptos		Importes
Resultado del ejercicio		418.000
	Aumentos	Disminuciones
Impuesto sobre sociedades	172.000	
Diferencias temporarias:		
– Con origen en el ejercicio	30.000	275.117
Base imponible (resultado fiscal)		344.883

No se incluyen los asientos de cierre de las cuentas de gestión (grupos 6 y 7) a fin de ejercicio.