

- **La cláusula antiabuso en la Directiva ATAD**  
*Jorge de Juan Casadevall*
- **Prestaciones a fondos de pensiones ante el IVA**  
*Enrique de Miguel Canuto*
- **La Directiva sobre revelación obligatoria de mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva**  
*Diego Martín-Abril y Calvo*
- **Efectos de las sentencias del TC sobre la plusvalía municipal**  
*Violeta Ruiz Almendral*
- **Rectificación de autoliquidaciones IVA tras comprobación**  
*Javier Bas Soria*
- **La aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no es suficiente para determinar el valor real del inmueble**  
*Neus Teixidor Martínez*
- **Verificación de datos y nulidad de pleno derecho**  
*Antonio Longás Lafuente*
- **Declaración informativa modelo 232: casos prácticos**  
*Antonio Pascual Martínez Alfonso*
- **Limitaciones de la Ley Concursal. Una perspectiva financiera.**  
*Salvador Ortí-Camallonga*
- **Evaluación de la eficacia de nuestra contabilidad analítica**  
*José Luis Mauri de Alarcón*

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Octubre 2018 – Número 427

## 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.<sup>a</sup> José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

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

## CONSEJO ASESOR

Eladio Acevedo Heranz (*Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales*)

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

Carolina del Campo Azpiazu (*Socia de KPMG Madrid*)

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

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

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

Beatriz García Osma (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III*)

Alberto García Valera (*Inspector de Hacienda del Estado*)

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

María Luisa González-Cuéllar Serrano (*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III*)

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*)

Clara Jiménez Jiménez (*Socia de Pérez-Llorca Abogados*)

Manuel Lucas Durán (*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alcalá*)

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 (*Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM*)

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

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. UCM. Abogado*)

Ferrán Rodríguez Arias (*Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*)

Enrique Rubio Herrera (*Presidente del ICAC*)

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

Jesús Sanmartín Mariñas (*Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales de España*)

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

Enrique Villanueva García (*Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad. UCM*)



[www.cef.es](http://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](mailto: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](mailto:info@cef.es)

**EDITA:**

Centro de Estudios Financieros, S.L.

**IMPRIME:**

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

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

ISSN: 1138-9540

ISSN-e: 2531-2138

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

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

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



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

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

*La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*

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

## SUMARIO

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

Página

#### TRIBUTACIÓN

##### ESTUDIOS

- 80/2018** La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria  
*The general anti-abuse clause in European law: The construction of a communitarian GAAR* ..... 5  
**ACCÉSIT PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2018**  
(Jorge de Juan Casadevall)
- 81/2018** Prestaciones a fondos de pensiones ante el impuesto sobre el valor añadido  
*Provision of services to pension funds in the VAT* ..... 39  
(Enrique de Miguel Canuto)
- 82/2018** Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes  
*Reportable cross-border potentially aggressive tax planning arrangements: A new directive that concerns tax consultants, other intermediaries and the taxpayers themselves* ..... 69  
(Diego Martín-Abril y Calvo)
- 83/2018** Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas  
*Scope and consequences of the Spanish Constitutional Court's Opinions on the municipal Land Value Tax: problematic issues* ..... 111  
(Violeta Ruiz Almendral)

##### ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 84/2018** Limitación a la rectificación de autoliquidaciones y pérdida del derecho a la deducción del IVA soportado por la existencia de una comprobación administrativa previa (Análisis de la STJUE de 26 de abril de 2018, asunto C-81/17) ..... 147  
(Javier Bas Soria)

85/2018	La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, en el ITP, el valor real del inmueble (Análisis de la STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 4202/2017) .....	156
	(Neus Teixidor Martínez)	
86/2018	Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos (Análisis de la STS de 2 de julio de 2018, rec. núm. 696/2017) .....	163
	(Antonio Longás Lafuente)	

## CASO PRÁCTICO


87/2018	Casos prácticos para el análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones vinculadas en el ámbito de la declaración informativa modelo 232 .....	187
	(Antonio Pascual Martínez Alfonso)	

## CONTABILIDAD

### ESTUDIOS

88/2018	Limitaciones de la Ley Concursal ante el fracaso empresarial. Un análisis predictivo de pymes industriales españolas en el periodo 2007-2015 <i>Shortcomings of Spanish Insolvency Act. A financial assessment for industrial SMEs (2007-2015)</i> .....	189
	<b>ACCÉSIT PREMIO «ESTUDIOS FINANCIEROS» 2018</b> (Salvador Ortí-Camallonga)	
89/2018	Evaluación de la eficacia de nuestra contabilidad analítica. Confrontación márgenes contables versus márgenes ERP <i>Evaluation of the effectiveness of our cost accounting. Comparing accounting margins and ERP margins</i> .....	213
	(José Luis Mauri de Alarcón)	

<b>Acto de graduación de la VII promoción de la UDIMA</b> .....	<b>229</b>
---	------------

 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 cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria

**Jorge de Juan Casadevall**

*Abogado del Estado (exc.)*

*Doctor en Derecho*

*Socio de EY Abogados*

Este trabajo ha obtenido un **Accésit Premio «Estudios Financieros» 2018** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

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

---

## EXTRACTO

La nueva directiva antielusión fiscal, lejos de aportar elementos novedosos en la configuración de la GAAR comunitaria, se limita a codificar un principio general de prohibición de prácticas abusivas que ya había sido decantado por la jurisprudencia comunitaria. Desde esta perspectiva, el artículo 6 de la directiva debe leerse como un precipitado normativo en el que se vuelcan los diferentes ingredientes que la han moldeado, y que poseen extraordinario valor hermenéutico en la determinación de su alcance y significación. La cláusula general antiabuso constituye hoy una categoría jurídica autónoma del derecho de la Unión, cuya función armonizadora no pretende la desaparición de las técnicas y cláusulas antielusivas nacionales, pero sí la uniformización del concepto y efectos jurídicos en torno a una concepción omnicompreensiva de práctica abusiva, que se mueve básica –aunque no exclusivamente–, en el ámbito de la *tax avoidance*. Un estadio de armonización normativa, y uniformidad aplicativa, que no se contrae a la esfera comunitaria, sino que se proyecta sobre situaciones jurídicas domésticas y con terceros países, con la correlativa tensión dialéctica de las cláusulas nacionales e internacionales, ahora sometidas al novedoso escrutinio del TJUE.

**Palabras clave:** elusión fiscal; directiva antielusión fiscal (ATAD); cláusula general antiabuso (GAAR).

---

*Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 03-08-2018*

## The general anti-abuse clause in European law: The construction of a communitarian GAAR

Jorge de Juan Casadevall

---

### ABSTRACT

The new anti-tax avoidance directive, far from bringing new elements in order to configure the GAAR regime, has only limited itself to codify a general principle which bans the execution of abusive practices, topic which was already covered by the European case-law. From this perspective, article 6 of the directive has to be read as a normative in which different elements have been poured and molded, having all of them an extraordinary hermeneutic value in order to determine its scope and significance. The general anti-abuse clause constitutes nowadays an autonomous legal category in European Union law, whose main harmonizing function does not intend that national anti-abuse clauses and techniques disappear, however, they intend the standardization of the concept and legal effects regarding an all-inclusive conception of abusive practice, which has to be dealt with basically –but not exclusively–, in the field of tax avoidance. A stage of normative harmonization, and applicative uniformity, which does not only contract itself to the European law sphere but it also gets projected in domestic legal situations and with third countries, with the correlative dialectic tension between national and international clauses, currently being them subjected to the newest scrutiny of the CJEU.

**Keywords:** tax avoidance; anti-tax avoidance directive (ATAD); general anti-abuse clause (GAAR).

---

---

## Sumario

1. Las cláusulas antielusivas y antiabuso como técnica normativa para combatir la elusión fiscal
2. La formación de la cláusula antiabuso en el derecho de la Unión Europea
  - 2.1. La creación de la cláusula antiabuso por la jurisprudencia comunitaria
  - 2.2. La prohibición de prácticas abusivas como principio general del derecho de la Unión:  
La construcción dogmática de un concepto unívoco GAAR comunitaria
3. La codificación de la GAAR comunitaria
  - 3.1. El artículo 6 de la Directiva ATAD
  - 3.2. Ámbito de aplicación
  - 3.3. Presupuesto normativo: Estructura morfológica
    - 3.3.1. Elemento objetivo: Test de racionalidad económica
    - 3.3.2. Elemento subjetivo: Test de preponderancia esencial del fin fiscal
  - 3.4. Efectos fiscales de la aplicación de la GAAR

### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

De Juan Casadevall, J. (2018). La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria. *RCyT. CEF*, 427, 5-38.

## 1. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS Y ANTIABUSO COMO TÉCNICA NORMATIVA PARA COMBATIR LA ELUSIÓN FISCAL

Con notables variaciones terminológicas, y no pocas adaptaciones idiomáticas, pero con un gran peso de la nomenclatura anglosajona por su innegable impronta en los textos de la OCDE, de la Unión Europea o de otros foros internacionales o supranacionales (García Novoa, 2004), podemos afirmar que el análisis de compatibilidad de un comportamiento o situación fiscal controvertida a la legalidad tributaria admite una triple categorización. En primer lugar, la evasión o fraude fiscal (*tax evasion*), que consiste en el impago ilícito de la obligación tributaria y que, en algunos ordenamientos, puede dar lugar a una respuesta penal si concurren los elementos típicos, y el dolo de defraudación, previstos en la correspondiente figura delictiva. En segundo lugar, la elusión fiscal (*tax avoidance*), que, a diferencia de la evasión fiscal, no supone impago del tributo mediante la violación directa de la norma tributaria, sino que, sin infringir el texto de la ley, procura un ahorro fiscal mediante estructuras jurídicas atípicas o anómalas (Giuliani Fonroque, 1993, p. 681). Y, finalmente, la siempre difusa planificación fiscal, conocida en nuestro país como economía de opción<sup>1</sup>, y en el mundo anglosajón como *legitimate tax avoidance*, que ha sido definida como la facultad de los particulares de adoptar las fórmulas negociales más convenientes, especialmente respecto a tributos que gravan actos o contratos, con la finalidad de minimizar la carga fiscal, u obtener cualquier tipo de ventaja fiscal, sin incurrir en infracción del ordenamiento tributario (García Novoa, 2004, p. 103). Esta clásica tripartición, cuyo deslinde nítido no redime de amplias zonas de tangencia promiscua en la *praxis* aplicativa de las normas a situaciones a menudo complejas, se ha visto empañada recientemente por la perturbadora irrupción de una cuarta categoría, de contornos todavía más evanescentes: la llamada planificación fiscal agresiva (*aggressive tax planning*). Con una vinculación genética a una interpretación finalista que atiende fundamentalmente al espíritu de la ley tributaria<sup>2</sup>, el concepto ha hecho fortuna en los trabajos de BEPS y de la propia Comisión Europea<sup>3</sup>, pero su virtualidad práctica, supuestos sus notables pro-

<sup>1</sup> El origen doctrinal de este concepto jurídico autóctono se sitúa en la obra de Larraz (1952) y en su celeberrimo discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. El Tribunal Constitucional lo define como «la posibilidad de elegir varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras» (STC 46/2000, de 17 de febrero –NFJ008490–).

<sup>2</sup> El concepto aparece en USA para referirse a un tipo de planificación fiscal basada en estructuras o esquemas que soliviantan el espíritu o finalidad de la norma (Mulligan y Oats, 2009, p. 681). Y una clara formulación del mismo lo encontramos en el documento de la OCDE (2013, p. 48).

<sup>3</sup> Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva, en la que se considera que este tipo de prácticas fiscales consisten en la reducción de la deuda tributaria mediante mecanismos que, pese a ser «estricta-

blemas de tipificación normativa, reside simplemente en construir una pauta-guía para el legislador positivo o para la buena gobernanza fiscal (Calderón Carrero y Quintas Seara, 2015, pp. 44 y ss.)<sup>4</sup>.

A nosotros nos interesa el fenómeno de la elusión fiscal, que supone cualquier disminución de la carga fiscal inicialmente debida —en terminología anglosajona, *illegitimate tax avoidance*—, que englobaría también aquellas conductas en las que el contribuyente respeta la literalidad de la ley, pero se entiende que actúa de forma abusiva porque su único propósito negocial es evitar o disminuir la carga fiscal (Calderón Carrero, 2000, pp. 193 y ss.). Si esto es así, e importa que retengamos este dato ahora, junto a la elusión en sentido estricto, habría que considerar el abuso de norma. En este sentido amplio, la nota que singulariza la «elusión» es la «licitud de medios empleados» para conseguir un ahorro fiscal (Palao Taboada, 1977, p. 776), y siempre con el límite negativo de la planificación fiscal o economía de opción. El arsenal jurídico de que disponen los sistemas tributarios para reaccionar ante el vasto fenómeno de la *tax avoidance* comprende medidas de técnica legislativa, como el diseño de hechos imponibles subrogatorios o la previsión de presunciones o ficciones legales; medidas en relación con los convenios internacionales; medidas antielusión en sede de aplicación del tributo; o la adopción de cláusulas antielusorias generales o particulares<sup>5</sup>. Aunque la exégesis de la norma tributaria debe plegarse a los criterios interpretativos generales admitidos en derecho, existe alguna técnica antielusiva de carácter hermenéutico, como la prevalencia de la sustancia sobre la forma. La regla *substance over form* es una creación de la jurisprudencia americana de los años treinta del siglo pasado, y puede concebirse como una técnica antielusiva del *common law* que opera por vía interpretativa, que ha dejado sentir su influjo también en sistemas jurídicos continentales como Francia o Alemania. Así

---

mente legales», violentan el espíritu de la ley. Tratan de aprovechar aspectos técnicos de un sistema fiscal, o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales, para generar un ahorro fiscal en forma de *double dipping*. La Comisión Europea conecta la planificación fiscal agresiva con la previsión de una cláusula antiabuso general. No negamos que el diseño de una GAAR sea una fórmula apta para combatir la planificación fiscal agresiva, o, como dicen los textos comunitarios en otras ocasiones, la planificación fiscal abusiva. Lo que ocurre es que en el sentido técnico que hemos intentado dotar a este novedoso término, como categoría diferenciada de la elusión y la evasión fiscal, la previsión específica de una GAAR puede carecer de utilidad. Por ello, pensamos que, en el sentido apuntado, la planificación fiscal agresiva se refiere básicamente a fenómenos, inicialmente lícitos, de asimetrías híbridas que dan lugar a fenómenos de desimposición, infraimposición o de doble no imposición (*double dipping* o casos de deducción sin inclusión). La técnica normativa para combatirlos no es una GAAR, sino una cláusula automática de neutralización de desajustes híbridos. En contra, parece seguir el enfoque analítico de la planificación fiscal agresiva Martín López (2015). Y también Barciela Pérez (2017). Otra cosa es que se sostenga la equivalencia sinonímica con la planificación fiscal abusiva, entendida como elusión o abuso de norma, en cuyo caso el enfoque correcto para combatirla es la previsión de una GAAR.

<sup>4</sup> Según estos autores, no puede identificarse la planificación fiscal agresiva con un esquema de optimización fiscal, o con cualquier operación/estructura que transite por la ruta menos gravada, o que incluya un propósito fiscal no exclusivo pero relevante. Esta generalización arrumba totalmente la idea de planificación fiscal legítima y parece poco adecuada desde una perspectiva constitucional. En este sentido se pronunciaba el *Conséil Constitutionnel* francés en su Decisión de 29 de diciembre de 2013.

<sup>5</sup> Seguimos en este punto la omnicompreensiva sistematización de medidas antielusión que efectúa García Novoa (2004, pp. 175 y ss.), cuyo estudio sobre esta materia nos parece imprescindible.

ha ocurrido con alguna variable de esta doctrina, como el *business purpose test*, técnica antielusiva de elaboración jurisprudencial, y gran predicamento en los sistemas anglosajones, que permite negar los efectos tributarios de aquellas operaciones con exclusivos fines de ahorro fiscal, y que también ha sido adoptada como principio general en el ordenamiento de Países Bajos o de Noruega. En efecto, tanto la doctrina *Gregory v. Helvering*<sup>6</sup> en Estados Unidos, como el *Ramsay principle*<sup>7</sup> en Gran Bretaña, permiten arrumbar la forma jurídica de los actos, negocios u operaciones empleados por las partes para determinar su verdadero propósito económico. Si no concurren verdaderos motivos económicos o propósitos comerciales, podría interpretarse que una operación persigue exclusivamente fines de ahorro fiscal y la Administración tributaria podría desconocerlos. Es más, las eventuales insuficiencias del *business purpose test* podrían colmarse recurriendo a la doctrina del *step transaction*, otra variable de la regla *substance over form*, que permite reducir, a una única operación compleja, el conjunto de operaciones enlazadas entre sí que persiguen un unitario fin de ahorro fiscal.

El apoderamiento a la Administración de esta exorbitante técnica hermenéutica, sin la apoyatura de una cláusula legal<sup>8</sup>, ha sido seriamente objetado desde la perspectiva de la seguridad

<sup>6</sup> Este *leading case*, fallado por el Tribunal Supremo de USA en 1935, fue la base sobre la que se asentó la doctrina del *substance over form* y del *business purpose test*. Los hechos enjuiciados son los siguientes: la Sra. Evelyn Gregory era propietaria de United Mortgage Company que, a su vez, detentaba 1.000 acciones de Monitor Securities Corporation. El 21 de septiembre de 1928 transfirió ese paquete accionario a Averill Corp., creada tres días antes. Tres días más tarde disuelve la nueva compañía y se adjudica íntegramente el paquete accionario que vende realizando una ganancia patrimonial. Al amparo de la exención por reestructuración corporativa contemplada en la Revenue Act de 1928, no integra el *capital gain* en su declaración federal de imposición sobre la renta. El Commissioner of Internal Revenue Guy Helvering aduce que la reorganización corporativa carece de sustancia económica, y que simplemente sigue una forma legal de reorganización para disponer de las acciones de Monitor sin tributar por ello. La Court of Appeals federal reconoce que cada uno puede organizar sus negocios de forma que pague menos impuestos, no está obligado a buscar la forma más onerosa, no existe un deber patriótico de pagar impuestos, pero rechaza que, aun cuando la reestructuración se ajusta a la literalidad de la ley, esté cubierta por la misma. El Tribunal Supremo confirma esta sentencia, y sostiene que la reestructuración emprendida carece de «*business or corporate purpose—a mere device which put on the form of a corporate reorganization as disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business*».

<sup>7</sup> La doctrina Ramsay fue sentada por la House of Lords en dos casos sentenciados en 1982 *Ramsay v. Inland Revenue* e *Inland Revenue v. Burmah Oil*, que denegaron la compensación de una ganancia patrimonial con pérdidas artificialmente creadas con el propósito de evitar la imposición de la ganancia. En síntesis, sostienen que cuando una transacción ha sido preconcebida artificialmente sin otro propósito comercial que el ahorro fiscal deben ser sometidas a gravamen.

<sup>8</sup> No es extraño que la técnica interpretativa antielusiva de creación jurisprudencial sea absorbida por una cláusula general o específica/sectorial mediante el fenómeno de la codificación de la jurisprudencia. Es el caso de Estados Unidos que, a raíz de la reforma sanitaria de la Presidencia Obama, ha codificado la frondosa jurisprudencia existente sobre la doctrina de la sustancia económica. Con ello, Estados Unidos, al igual que otros países del *common law*, como Reino Unido (2013), Canadá o Australia, abandonan —o, cuando menos, colocan junto a ella— la técnica antielusiva de matriz interpretativa jurisprudencial, para adoptar una estrategia legislativa aunque solo sea, en términos generales, para codificar su valiosa jurisprudencia.

jurídica del contribuyente (Pistone, 1995, pp. 72 y ss.) –y desde las exigencias indeclinables del principio de legalidad tributaria, añadiríamos nosotros–. De ahí, la necesidad de articular una cláusula antielusión. Su tipificación legal constituye la solución normativa para combatir la elusión fiscal. Las cláusulas antielusorias han sido genéricamente definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, al que se anudan unas consecuencias jurídicas que consistirán en la atribución a la Administración de potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o en aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de soslayar con ánimo elusivo. Las cláusulas antielusorias pueden ser generales, de formulación abstracta y abierta, susceptibles de aplicarse de forma indefinida a una serie de supuestos, o especiales, formuladas *ad hoc* para determinada tipología de operaciones, y cuyo ámbito se contrae a ciertos tributos<sup>9</sup>. Como *tertium genus*, podemos hablar también de cláusulas sectoriales, de formulación abstracta pero aplicables solo a una determinada figura tributaria. El modelo continental de cláusulas antielusorias presenta una gran variedad cromática, por la propia singularidad de cada sistema jurídico, y por la propia capacidad de absorción por la norma tributaria de las respectivas cláusulas antielusorias jurídico-civiles de las que constituyen un pálido reflejo<sup>10</sup>. La elección entre una cláusula general o una cláusula específica es una cuestión de política legislativa, de valoración y de oportunidad, aunque los ordenamientos tributarios suelen combinar ambos tipos de cláusulas. Las cláusulas generales ofrecen la ventaja de su carácter disuasorio, que les permite operar *ex ante* o *ex post*, pero presentan el problema de su deslinde con la planificación fiscal legítima y la libertad de configuración de las relaciones jurídicas, y el grave inconveniente de la incertidumbre e inseguridad jurídica<sup>11</sup>, así como de su permeabilidad a fórmulas ya superadas de interpretación económica o de aplicación analógica prohibida en materia tributaria.

Las cláusulas antiabuso constituyen una especie del *genus* cláusula antielusiva y a las que, *mutatis mutandis*, puede trasladarse el esquema dogmático hasta ahora esbozado. En nuestra opinión, tienen sustantividad propia<sup>12</sup>, y un contenido más específico que la cláusula antielusiva, y

<sup>9</sup> En el argot de la fiscalidad internacional son conocidas como GAAR y SAAR, acrónimos que, respectivamente, significan *General Anti Avoidance Rule* y *Specific Anti Avoidance Rule*.

<sup>10</sup> Sobre la expansión y aplicación de cláusulas antielusivas, véase el informe elaborado por EY Abogados (2015, pp. 13 y ss.).

<sup>11</sup> La inseguridad jurídica procede, básicamente, de la amplia discrecionalidad de que dispone la Administración para determinar si concurre su presupuesto de aplicación. En particular se ha subrayado que la incertidumbre procede tanto del diseño del presupuesto de hecho en el que abundan conceptos jurídicos indeterminados, de naturaleza valorativa e imprecisa, como de la previsión de los efectos jurídico-tributarios que determinan. Véase sobre el particular EY Abogados (2015, p. 13).

<sup>12</sup> El profesor Palao Taboada advierte que en las lenguas románicas el abuso de derecho es un concepto polisémico, que puede englobar tanto el abuso de derecho subjetivo como el abuso de norma jurídica; polisemia que no se da en el mundo anglosajón, donde puede distinguirse perfectamente entre *abuse of right* y *abuse of law*. La preponderancia de la lengua inglesa en la jurisprudencia y en los textos legales ha acabado imponiendo el término abuso –hemos de entender abuso de norma– en la lucha contra la *tax avoidance*. Este paulatino desplazamiento de los términos elu-

su ámbito natural de actuación es el de la fiscalidad internacional. La elusión fiscal internacional supone la incorporación de un ordenamiento extranjero al presupuesto de la actuación elusiva, y consiste en el aprovechamiento con fines de ahorro fiscal de las diferencias existentes entre los diferentes ordenamientos nacionales (Serrano Antón y Zapata, 1998, p. 87) eludiendo la territorialidad del tributo. Sin perjuicio de la previsión de cláusulas específicas de derecho interno para afrontar las situaciones de elusión internacional<sup>13</sup>, la típica forma de reaccionar consiste en la aplicación de la doctrina o, en su caso, de una cláusula, que penalizan el abuso de una norma de derecho internacional, como, por ejemplo, un convenio para evitar la doble imposición. Esta fenomenología elusiva, propia de la fiscalidad internacional, es también la que afronta la fiscalidad comunitaria, y no solo porque esta pueda considerarse un segmento de aquella, sino porque la existencia de un mercado integrado, en el que se hace un uso intensivo de las libertades de circulación de los factores productivos, y en el que la armonización fiscal es todavía precaria y fragmentaria, el tráfico económico aboca indefectiblemente a situaciones jurídicas en las que convergen diferentes sistemas tributarios. Fenómenos como el *directive shopping*, el abuso de directiva, o las estructuras de optimización fiscal que pretenden ampararse en una libertad comunitaria, nos recuerdan inexorablemente problemas ya tratados o resueltos en el ámbito de la fiscalidad internacional. Sin perjuicio de que aquí también encontremos supuestos de pura elusión fiscal<sup>14</sup>, el derecho de la Unión Europea ha reaccionado básicamente mediante la creación, primero por vía jurisprudencial, y luego por vía normativa, de una cláusula antiabuso.

La codificación de la GAAR comunitaria por la Directiva UE 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (*Antiavoidance Tax Directive*, ATAD), no germina por floración espontánea, ni constituye una simple reproducción de modelos de la OCDE, sino que goza de una filiación jurídica autónoma. La prohibición de prácticas abusivas, como

---

sión y fraude de ley, a su juicio más claros y precisos, se observa también en nuestra doctrina, y se dejó sentir incluso en el propio anteproyecto de LGT, que rubricaba la cláusula general antielusión como «abuso en la aplicación de la norma», luego sustituido en el proyecto por el más neutral «conflicto en la aplicación de la norma» (Palao Taboada, 2017, pp. 1 y ss.). Sin perjuicio de reconocer esa acusada tendencia a la generalización del concepto de norma antiabuso, entendemos que existen diferencias estructurales entre la artificiosidad de las formas jurídicas, si se quiere de la norma de cobertura, y la artificialidad, por ausencia de sustancia económica y de motivos económicos válidos, de quien pretende ampararse en la norma abusada. Por ello, sostenemos que la cláusula antiabuso tiene un contenido más específico que la cláusula antielusión, sin perjuicio de que aquella pueda, sin gran esfuerzo dialéctico en el caso español, quedar embebida en esta última.

- <sup>13</sup> Como las llamadas normas antiparaiso fiscal, o el conjunto de normas para luchar contra los regímenes preferenciales que, en el caso de la *harmful tax competition*, desbordan el marco interno para provocar la intervención de las autoridades comunitarias para podar las distorsiones fiscales al mercado interior mediante el régimen de ayudas de Estado.
- <sup>14</sup> Por ejemplo, la creación de una estructura societaria para obtener la deducibilidad del IVA soportado por una entidad no sujeta que pretendía ampararse en la Directiva del IVA se falló en *Halifax*. Sin embargo, lo que en términos de derecho interno sería un típico caso de generación artificial de un gasto deducible mediante la interposición de sociedades, fue tratado por el TJCE como un supuesto de abuso de directiva enfatizando la falta de sustancia económica de estas sociedades.

principio general del derecho de la Unión, permite decantar un concepto unívoco de abuso, con una determinada estructura morfológica, en el que se aprecia la sedimentación progresiva de la jurisprudencia comunitaria, las directivas sectoriales y del propio *soft law* comunitario. Su estratificación endomorfa por estas fuentes, normativas o seudonormativas, que hibridan la tradición jurídica continental de tipificación de cláusulas *anti-avoidance* y la preferencia anglosajona por la técnica hermenéutica (*business purpose test*), cristaliza en un sustrato normativo sobre el que, sin apreciables innovaciones cualitativas, se opera la codificación de la GAAR.

## 2. LA FORMACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIABUSO EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

### 2.1. LA CREACIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIABUSO POR LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

La cláusula comunitaria antiabuso es esencialmente de elaboración jurisprudencial<sup>15</sup>, bien porque se considere de creación judicial en sentido estricto, bien porque simplemente se considere decantada por la jurisprudencia a partir de un preexistente principio general del derecho de la Unión. La generalidad de la doctrina sitúa, si no su nacimiento, sí al menos su formulación expresa en el ámbito tributario, en la conjunción, y en el protagonismo compartido, de dos importantes sentencias: *Halifax*, STJCE de 21 de febrero de 2006 (C-255/02 –NFJ021677–) y *Cadbury Schweppes*, STJCE de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04 –NFJ023535–).

En *Halifax*, sobre la base de una formulación aún embrionaria<sup>16</sup>, y habiéndose producido, ya desde hacía tiempo, la codificación sectorial del *business purpose*, la jurisprudencia comunitaria formula la cláusula antiabuso en el ámbito tributario. Y lo hace en materia de IVA, es decir, un segmento de la fiscalidad que, pese a estar armonizado, carecía de una cláusula legal antiabuso. El abogado general Pöiars Maduro, cuyas conclusiones fueron muy jugosas para la formulación de la cláusula antiabuso, examina la jurisprudencia recaída, y extrae de la misma la existencia de un principio general que impide amparar en el derecho comunitario la persecución de un fin abusivo o fraudulento. Vuelve sobre los elementos objetivo y subjetivo exigidos en

<sup>15</sup> Naturalmente, jurisprudencia del TJCE y, posteriormente, del TJUE. Como es sabido, el cambio de denominación se produce a raíz del Tribunal de Lisboa que da una salida negociada al frustrado tratado por el que se aprobaba la Constitución europea. Nosotros utilizaremos, indistintamente, ambos acrónimos en función de la fecha del fallo.

<sup>16</sup> Antes de llegar a su lento alumbramiento por ambas sentencias, podemos rastrear sus antecedentes y sus primeras formulaciones en otros fallos que no necesariamente se producen en el ámbito estrictamente fiscal. El abuso de derecho se vislumbra en *Van Binsbergen*, STJCE de 3 de diciembre de 1974 (C-33/74), aparece aludido en *Centros*, STJCE de 9 de marzo de 1999 (C-212/97 –NFJ044265–), e *Inspire Art*, STJCE de 20 de septiembre de 2003 (C-167/01 –NCJ040933–), pero habrá que esperar a *Emsland-Starke*, STJCE de 14 de diciembre de 2000 (C-110/99 –NFJ045382–), ya en el ámbito aduanero, para tener una primera formulación de sus elementos constitutivos (objetivo y subjetivo).

*Emsland-Starke*, y critica este último moldeándolo de diferente manera<sup>17</sup>. Su aportación esencial reside en la concepción del elemento subjetivo, que reelabora para considerarlo embebido en el elemento objetivo, lo hibrida con este («finalidad objetiva»), y acoge la doctrina del *business purpose* cuando alude a cualquier otra justificación económica distinta de la ventaja fiscal. Y, viceversa, reduce el elemento objetivo a «un elemento teleológico por el que la finalidad y los objetivos de las normas comunitarias de las que supuestamente se abusa se comparan con la finalidad y los resultados conseguidos por la actividad de que se trata». El Tribunal de Justicia acoge íntegramente esta doctrina e identifica la práctica abusiva con «las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas por el derecho comunitario». Y, en relación con el concurso de los dos elementos, objetivo y subjetivo, exige que «las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones», mientras que del «conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal». Y, haciendo suyos los razonamientos del abogado general, excluye la práctica abusiva «cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales» (párrafos 74 y 75).

*Cadbury Schweppes* representa, en relación con la imposición directa no armonizada, la aportación más importante en la definición del abuso de derecho. El fallo debe sumergirse en el contexto de la jurisprudencia comunitaria que elabora razones imperiosas de interés general que excluyen discriminación o restricción fiscal encubierta a una libertad comunitaria<sup>18</sup>. Para que la

<sup>17</sup> «Las intenciones elusivas subjetivas de las partes no son lo que ha de determinar la existencia del elemento subjetivo mencionado en la sentencia *Emsland-Starke*. Antes bien, las intenciones de las partes de obtener abusivamente una ventaja del derecho comunitario son simplemente deducibles del carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas... Es el examen de la finalidad objetiva de las normas comunitarias y de las actividades realizadas, y no las intenciones subjetivas de las personas, lo que a mi juicio se encuentra en el núcleo de la doctrina del derecho comunitario sobre el abuso... solo es subjetivo en la medida en que pretende verificar la finalidad de las actividades de que se trata. Dicha finalidad –que no debe confundirse con las intenciones de quienes participan en tales actividades– ha de determinarse objetivamente sobre la base de la inexistencia de cualquier otra justificación económica distinta de la de crear una ventaja fiscal». Conclusiones presentadas el 7 de abril de 2005. Los razonamientos sobre el abuso de derecho se contienen en los párrafos 60 y ss.

<sup>18</sup> Para que una ventaja fiscal comparativa no sea discriminatoria se requiere una justificación o fundamentación racional. La jurisprudencia comunitaria ha destilado un amplio elenco de exigencias imperativas de interés general, en ocasiones con un pálido reflejo en los tratados constitutivos, y casi siempre al socaire de las alegaciones de los Gobiernos nacionales para justificar la medida fiscal cuestionada, que, interpretadas de forma muy restrictiva, justifican el trato fiscal discriminatorio. Se trata de la resolución de un conflicto de bienes jurídicos entre la libertad comunitaria afectada y la causa imperativa de interés general detectada, que exigirá el sacrificio de la primera siempre que la justificación alegada resista el test de proporcionalidad. Una de esas causas imperativas de interés general, cuya razón de ser se ha rastreado en la referencia del primitivo Tratado de Roma al orden público, sería el riesgo de evasión fiscal, lo que exige la elaboración de un concepto de práctica abusiva (véase De Juan Casadevall, 2009). Por lo demás, la consideración de la concurrencia de una actividad económica genuina y real como elemento objetivo de la norma antiabuso, que funciona como razón imperativa de interés general, conlleva una importante consecuencia procesal.

cláusula antiabuso sea admisible es necesario que el comportamiento de los agentes económicos no responda al fin legítimo perseguido por la libertad comunitaria imbricada que, en el caso del derecho de establecimiento, no es otro que el derecho del nacional comunitario al ejercicio efectivo de una actividad económica en otro Estado miembro a través de la constitución de una filial o de un establecimiento permanente. Luego, la apreciación de un montaje fiscal artificial requiere no solo una motivación fiscal (elemento subjetivo), sino también la inexistencia de una realidad económica subyacente (elemento objetivo). Si existe una sustancia económica y una actividad real, una estructura corporativa dotada de medios materiales y humanos suficientes, y un ejercicio efectivo de una actividad económica, no podrá hablarse de un montaje ficticio, o, como en *Eurofood* (C-341/04 –NCJ040819–), de una «filial fantasma o pantalla», aunque se haya perseguido una motivación fiscal en la elección del Estado miembro en el que va a constituirse la filial. La deslocalización de actividades económicas reales dentro del territorio comunitario, que obedecen a una finalidad fiscal, constituye un ejercicio de la libertad de establecimiento inmune a las cláusulas nacionales antiabuso<sup>19</sup>. Y, recuperando la idea de «montajes artificiales», que ya había acuñado en precedentes pronunciamientos<sup>20</sup>, el TJCE advierte que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada «cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate» (párrafo 51). Eso significa que la existencia de actividad comercial excluye un «montaje artificial carente de cualquier vínculo económico real con el Estado miembro de acogida» (párrafo 61), siempre que la entidad cumpla el criterio de los motivos, que exige que «la sociedad residente demuestre, por un lado, que la reducción significativa del impuesto en el Reino Unido... no era el objetivo principal ni uno de los objetivos principales de esas operaciones... los beneficios en el sentido de la mencionada legislación no era la

---

Hasta la fecha, la existencia de una actividad económica real se había considerado una condición de acceso a la libertad de establecimiento, ahora se considera un elemento de la razón imperativa de interés general que la excepciona. Por tanto, serán los Estados miembros los que deberán probar su concurrencia y su resistencia al test de proporcionalidad (véase sobre el particular Martín Jiménez, 2012a, pp. 8 y ss.).

- <sup>19</sup> Este es precisamente el problema que enfrenta, en el espacio comunitario, la competencia fiscal perniciosa, que la Comisión ha pretendido extirpar con la aplicación exorbitante del régimen de ayudas de Estado, recurriendo a una interpretación extensiva de la nota de selectividad. Por ello, este es también uno de los más sólidos argumentos para acotar esa desmesurada aplicación del criterio de la selectividad, *de facto* o *de iure*, que transforma las medidas fiscales generales en específicas; y es que la libertad de establecimiento, en un contexto de consentida falta de armonización de la imposición directa, ampara y tutela la deslocalización de la actividad productiva por motivos fiscales, siempre que exista una sustancia económica real, sin que sea legítimo reprimir preventivamente, por vía de ayuda fiscal selectiva, lo que no sería sino un ejercicio de una libertad comunitaria.
- <sup>20</sup> La idea de que una «medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento pueda estar justificada cuando tenga por objeto específico montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la legislación del Estado miembro de que se trate» estaba ya presente en *ICI*, STJCE de 16 de julio de 1998 (C-264/96 –NFJ006465–); *Lankhorst-Hohorst*, STJCE de 12 de diciembre de 2002 (C-324/00 –NFJ013286–); *Lasterie du Sayllant*, STJCE de 11 de marzo de 2004 (C-9/02 –NFJ017164–), y *Marks & Spencer*. La novedad reside, a nuestro juicio, en que ahora se encaja en el diseño jurisprudencial de la cláusula antiabuso iniciada por *Haltifax*, perfilando su elemento objetivo como ausencia de sustancia económica, término más amplio que el de montaje artificial.

razón principal ni una de las razones principales de la constitución de la SEC»<sup>21</sup> (párrafo 62). En definitiva, *Cadbury* cierra la construcción jurisprudencial de la cláusula antiabuso enunciada en *Halifax*, acabando de perfilar su elemento objetivo, recuperando la idea de montajes puramente artificiales, que aquí se empleará para moldear aquel elemento objetivo como ausencia de sustancia económica. Con este singular *approach* analítico, las cláusulas internas antielusión adquieren relevancia comunitaria, asistimos a su comunitarización, lo que supone el sometimiento del legislador nacional al sobrevenido escrutinio de la Corte de Luxemburgo<sup>22</sup> a la hora de diseñar sus propias cláusulas antielusión.

Con posterioridad a estos dos pronunciamientos cardinales en la formación de la cláusula antiabuso, la jurisprudencia ha venido a confirmar la doctrina sentada por ambos fallos, a aclarar algunas dudas interpretativas que habían sembrado y, sobre todo, a establecer una clara conexión entre ellas y con las cláusulas sectoriales codificadas por las directivas, lo que sin duda contribuye a construir un concepto unitario de práctica abusiva en el derecho de la Unión. En las diferentes directivas sectoriales, se contienen cláusulas antiabuso, cuyo alcance y significación ha sido discutido por la doctrina, que ha señalado que no se trata de normas antiabuso, sino de normas comunitarias que habilitan la aplicación de normas antielusivas nacionales (Ribes Ribes, 2009, p. 12) o, simplemente, de normas de reenvío expreso a la normativa interna de los Estados miembros (Maisto, 1996, p. 51), aunque tampoco podemos desconocer que la propia directiva constituirá el canon de conformidad con el derecho de la Unión Europea<sup>23</sup>. En cualquier caso, es innegable la influencia de la codificación del *business purpose test* por la Directiva de fusiones, y de la frondosa jurisprudencia que ha segregado, en la formación de cláusula antiabuso.

## 2.2. LA PROHIBICIÓN DE PRÁCTICAS ABUSIVAS COMO PRINCIPIO GENERAL DEL DERECHO DE LA UNIÓN: LA CONSTRUCCIÓN DOGMÁTICA DE UN CONCEPTO UNÍVOCO GAAR COMUNITARIA

Llegados a este punto, cabe preguntarse si es posible destilar, de las múltiples manifestaciones de la prohibición de prácticas antiabuso, un principio general del derecho de la Unión, para,

<sup>21</sup> Acrónimo que, en la nomenclatura utilizada por la sentencia, significa sociedad extranjera controlada, traducción del inglés *controlled foreign corporation* (CFC).

<sup>22</sup> No es de extrañar que los Estados miembros ejercieran una cierta presión para la adopción de un enfoque armonizado que sirviera de contrapeso a la nueva jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Y así se adoptó la Resolución del Consejo de 2 de julio de 2010 sobre coordinación de políticas antiabuso, un velado intento por preservar sus intereses recaudatorios, y su margen de maniobra en el diseño de las políticas antiabuso, que la novedosa jurisprudencia amenazaba al priorizar las libertades comunitarias (véase Robert y Tof, 2011, p. 436).

<sup>23</sup> Según Ruiz Almendral (2010, p. 27), el derecho secundario no contiene normas antiabuso, sino habilitaciones para el derecho interno, pero serían habilitaciones cerradas en la medida en que el canon de conformidad al derecho de la Unión sería primordialmente la propia directiva.

en un estadio posterior, intentar reducirlo a un concepto unitario que pueda proyectarse en todos los segmentos de la fiscalidad comunitaria.

A nuestro modo de ver, un principio general del derecho es un enunciado normativo general que, habiendo sido incorporado formalmente o no a un ordenamiento jurídico, expresa de forma abstracta una idea fundamental o informadora de este, y/o suple e integra las lagunas y deficiencias técnicas que presenta<sup>24</sup>. Son proposiciones normativas que expresan un juicio deontológico, de naturaleza axiológica o técnica, que despliegan una doble función informadora del ordenamiento jurídico y/o supletoria, como sistema de integración de lagunas, como fuente subsidiaria del derecho<sup>25</sup>. Su recepción formal como principio general del derecho de la Unión, sobre todo desde una perspectiva de extracción deductiva, puede ser muy difícil, habida cuenta no solo de la pluralidad de sistemas jurídicos nacionales, sino también de las diferentes tradiciones jurídicas que estos reflejan. La oposición frontal del mundo anglosajón quedó patente en el congreso *ad hoc* organizado en Oxford en octubre de 2008<sup>26</sup>, y descansa en una concepción exclusivamente subjetivista del abuso de derecho, propia de la tradición romanista (*qui suo iure utitur neminem laedit*) que desemboca en la doctrina civilista francesa del *abus de droit*<sup>27</sup>, extraña al *common*

<sup>24</sup> Esta definición sincrética que proponemos aúna el qué, el cómo y el para qué de un principio general del derecho. El qué, o esencia ontológica, de un principio general del derecho, que concebimos como un enunciado normativo abstracto portador de un juicio deontológico de carácter valorativo o técnico. El cómo se refiere a su *hereusis*, a su forma de indagación y obtención, e intenta superar la vieja discusión iusfilosófica de si se trata de un elemento extraño a un concreto sistema positivo, que se obtiene por inducción (Escuela racionalista del derecho natural); o si, por el contrario, se trata de un elemento externo, no positivizado formalmente, pero que se extrae del mismo con un método deductivo (Positivismo jurídico). Ambas aproximaciones estarían hoy superadas si convenimos que son siempre obra de la razón humana, como lo es, en definitiva, el entero derecho positivo. Y en cuanto al para qué sirven, alude a su función informadora del ordenamiento legal, y supletoria, como fuente subsidiaria en defecto de ley y costumbre. En la clásica formulación de Federico de Castro, los principios generales del derecho son las ideas fundamentales e informadoras de la organización jurídica de la Nación, es decir, las que dan sentido a las normas jurídicas legales o consuetudinarias existentes en la comunidad, los enunciados generales a los que se subordinan un conjunto de soluciones particulares. Junto a esa función informadora, y sin perjuicio de ella, existe una función supletoria como fuente subsidiaria de segundo grado del derecho. Ese es el enfoque de nuestro Código Civil que, tras elevarlos a la condición formal de fuente del derecho (art. 1.1 del Código Civil), dispone en su artículo 1.4 que «los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico».

<sup>25</sup> En sentido estricto, junto a su función informadora, y, por tanto, interpretativa, y su función supletoria o autónoma, y, por tanto, integradora, podríamos hablar también de una función creativa que impone al legislador un conocimiento previo de los principios generales del derecho para, inspirado en ellos, poderlos positivizar adecuadamente. Esta sería, a mi juicio, la típica función de los principios constitucionales, o valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico, esculpidos en el frontispicio de nuestro sistema constitucional (art. 1.1 de la Constitución de 1978).

<sup>26</sup> De este congreso nacerá la obra colectiva De la Feria y Vogenauer (2008).

<sup>27</sup> Doctrina, básicamente, de creación jurisprudencial y filiación iusprivativista (*Arrêt de la Cour de Cassation de 3 août 1915*), que experimenta una inflexión aislada en la obra de Planiol («*le droit cesse où l'abus commence*»), pero que gozará de gran predicamento. También la doctrina alemana, desde una concepción nacionalsocialista que relativiza el individualismo liberal, afirmará la doctrina del abuso de derecho como límite intrínseco a su ejercicio, y lo positiviza en el parágrafo 226 del BGB (Código Civil alemán), a cuyo tenor «el ejercicio de un derecho no está permitido cuan-

*law*. Sin embargo, solo desde una confusión –incluso léxica o lingüística<sup>28</sup>–, o desde una construcción kelseniana, negadora de ese dualismo subjetivo/objetivo, puede confundirse el abuso de derecho subjetivo y el abuso de derecho objetivo. En una concepción reduccionista y asimiladora, la doctrina anglosajona se refiere solo al primero, mientras que al derecho de la Unión lo que le interesa es el abuso de derecho objetivo, el abuso de norma que algunos identifican con la elusión o el fraude de ley en sentido técnico (Palao Taboada, 2017, p. 30)<sup>29</sup>. Tampoco han faltado autores que, ajenos a la tradición anglosajona, impugnen el supuesto *status* constitucional de la prohibición de abuso como principio general de la Unión Europea, porque podría socavar los cimientos del mercado interior (Arnall, 2008, p. 22)<sup>30</sup>, o por su potencialidad lesiva para la seguridad jurídica, o su efecto disuasorio de una adecuada política legislativa doméstica del legislador nacional (De la Feria, 2008, p. XXV)<sup>31</sup>. Una posición crítica más endeble consiste en atribuir una función meramente interpretativa a este principio, podando sus otras funciones y, en particular, su función normativa autónoma. Pero la mejor doctrina ha visto en la prohibición de abuso algo más que un simple principio interpretativo (Freedman, 2008, pp. 375 y ss.)<sup>32</sup>, y ha advertido que reviste todos los atributos para ser reconocido como principio general del derecho<sup>33</sup>. Se ha señalado que el principio se ha formado de manera intuitiva, a partir de una inteligencia tácita de la naturaleza de las normas y de su proceso aplicativo, y exige que todo ordenamiento jurídico –y el ordenamiento iuscomunitario no constituye una excepción– necesite «medidas de autoprotección», «válvulas de seguridad», que garanticen que «los derechos que confiere no se ejerciten

---

de solo puede tener por finalidad hacer daño a otro». En nuestro derecho, la doctrina del abuso de derecho se introduce con la célebre tesis doctoral de Calvo-Sotelo, publicada en 1917, y se acoge por la jurisprudencia civil por la no menos conocida STS de 14 de febrero de 1944. En la actualidad, tiene una acaba formulación positiva en el artículo 7.2 del Código Civil que dispone que: «La ley no ampara el abuso de derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso».

- 28 Confusión léxica que, precisamente, en el derecho anglosajón no debería producirse porque, como ya hemos apuntado más arriba, la nítida distinción entre el *abuse of right* y el *abuse of law* aborta toda posible polisemia semántica.
- 29 Según este autor, la confusión se produce incluso en la acepción objetiva del «abuso de derecho» que designa una realidad que posee una denominación específica como fraude de ley o, en el ámbito estrictamente fiscal, la elusión.
- 30 Dejar su aplicación a los tribunales nacionales como hizo el TJCE en *Emsland-Stärke* conlleva «un riesgo obvio de falta de uniformidad y una confusión con las posiciones nacionales en materia de abuso del derecho». En definitiva, el principio es demasiado inseguro en su aplicación y potencialmente perjudicial para el correcto funcionamiento de la Unión.
- 31 Una adecuada política legislativa que, según esta autora, debería llevar al legislador nacional a preocuparse por las causas de la elusión y no tanto por sus manifestaciones.
- 32 El principio de prohibición del abuso iría «más allá de las reglas normales de interpretación» y conlleva algún grado de corrección de normas. La norma general antielusión, positivamente establecida, actuaría como una norma de corrección («*an overriding provision*»).
- 33 Según Vogenauer, esos atributos son la generalidad, la aplicación ponderada, su carácter de fuente del derecho (que permitiría inaplicar, pero no anular, una norma), la indeterminación, y el origen (que no ha sido establecido nunca por el Tribunal de Justicia más que de una forma intuitiva) (véase De la Feria y Vogenauer, 2008, pp. 563 y ss.).

de manera abusiva, excesiva o distorsionada», y que sus normas no se aplican de una forma mecánica (De la Feria y Vogenauer, 2008, pp. 563 y ss.). No existe ningún ordenamiento jurídico digno de este nombre, que tolere el incumplimiento de sus normas por el «procedimiento de rodearlas y no reaccione contra esas prácticas sea mediante normas *ad hoc* sea mediante doctrinas jurisprudenciales» (Palao Taboada, 2017, p. 36).

Al margen de este enconado debate doctrinal –encendido, pero no ocioso, por sus innegables efectos prácticos–, en el terreno jurídico-positivo la prohibición de prácticas abusivas ha sido claramente decantada, y asentada, como principio general del derecho de la Unión, por la jurisprudencia del TJUE. La idea primaria de interdicción del abuso de derecho aparece en diversas sentencias, en alegaciones de parte, o de la Comisión, y con singular contundencia, en las conclusiones del abogado general Poiares Maduro en *Halifax*. En *Kofoed*, STJCE de 5 de julio de 2007 (C-321/05 –NFJ026003–), el TJCE, soslayando el pernicioso efecto directo inverso *in peius*, que supondría aplicar una cláusula antielusiva no traspuesta de una directiva, solventa el caso recurriendo al principio de interpretación conforme<sup>34</sup>, emplazando al juez nacional a indagar en el derecho interno una cláusula similar<sup>35</sup>, y afirmando la existencia de un principio general del derecho de la Unión Europea (párrafo 38)<sup>36</sup>. Pero la más preclara formulación la encontramos en la reciente sentencia *Cussens y otros*, STJUE de 22 de noviembre de 2017 (C-251/16 –NFJ068631–) que, proyectándose más allá del concreto supuesto enjuiciado relativo al IVA, proclama que la

<sup>34</sup> El TJCE rechaza el efecto directo inverso, pero admite que el Estado puede invocar frente a los particulares una «interpretación conforme del derecho nacional», es decir, una interpretación del derecho nacional «a la luz del texto y de la finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas» (párrafo 45).

<sup>35</sup> Cerioni (2010, p. 805) ha defendido que, no tratándose de un mero principio interpretativo, no serían necesarias normas nacionales antiabuso en la imposición indirecta (*Halifax, Part Service*), porque se aplican normas comunitarias y se tutelan los intereses financieros de la Unión; cosa que no ocurre en la imposición directa, por lo que, partiendo de *Kofoed*, considera que aquí es opcional por el Estado miembro, en defensa de sus propios intereses, establecer una norma antielusiva. En el mismo sentido, De Broe (2008, pp. 831 y ss.), criticando la solución alcanzada en *Kofoed*, sostiene que un principio general del derecho debería ser de obligatorio cumplimiento por los Estados miembros, pero ello no puede predicarse de la imposición directa no armonizada en la que los Estados miembros retienen su soberanía fiscal. No estamos de acuerdo con estos planteamientos basados en la distinción entre imposición directa e indirecta. Un principio general del derecho puede o no estar positivizado, pero no por ello deja de ser de obligado cumplimiento. Además, de la recta lectura de *Kofoed* se desprende que el principio general se invoca, y se aplica, precisamente, en un caso de imposición directa con una cláusula antiabuso no traspuesta. Otra cosa es que, como apunta Palao Taboada (2017, p. 36), se deje a los Estados miembros, a su cultura y tradición jurídica autóctonas, el diseño de una norma antiabuso doméstica.

<sup>36</sup> Hay una línea de continuidad entre el razonamiento de *Halifax* y de *Kofoed* y, en ambos casos, se incardina en el núcleo argumental o *ratio decidendi*. En ambos casos, es relevante: en *Halifax*, porque si bien se trata de imposición armonizada, la Sexta Directiva no contiene una específica norma antiabuso; y en *Kofoed*, porque se trata de imposición directa no armonizada, de originaria soberanía estatal, o parcialmente armonizada (en cuanto al beneficio fiscal de diferimiento en las reestructuraciones empresariales), pero sin cláusula antiabuso traspuesta. Y, en ambos casos, no solo se enuncia el principio, sino que además se formula su contenido, al menos de una forma aproximada, al identificar las prácticas abusivas con las «operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el derecho comunitario».

prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del derecho, con la generalidad que le es inherente, extraído de diferentes sectores del derecho de la Unión, cualquiera que sea la norma infringida (tratado, reglamento o directiva), sin necesidad de que exista una norma nacional que lo trasponga, y sin que su invocación suponga un prohibido efecto directo inverso, ni mucho menos, y por las circunstancias del caso, una agresión a la seguridad jurídica. Es decir, un auténtico principio general del derecho de la Unión, con proyección, cuando menos, en toda la fiscalidad comunitaria, obtenido por inferencia lógico-deductiva, que no necesita su positivización para tener algo más que una simple función interpretativa<sup>37</sup>.

En nuestra opinión, y esta es nuestra tesis, su consideración como principio general del derecho de la Unión<sup>38</sup>, de naturaleza estructural, tuitivo de la vocación normativa del entero sistema iuscomunitario, le confiere una función normativa autónoma que posibilita la aplicación uniforme del derecho de la Unión, incluso en la imposición directa no armonizada, o parcialmente armonizada, en la que se erige en un expediente técnico de armonización negativa, al condicionar la regulación de normas antielusivas domésticas. El legislador nacional, al construir sus propias normas antiabuso, no podrá desconocer la cláusula antiabuso comunitaria, ni sus elementos objetivo y subjetivo, tal y como han sido delimitados por la jurisprudencia, y ello tanto en la imposición armonizada (*Halifax*), como en la imposición no armonizada en cuanto involucre una libertad comunitaria (*Cadbury*), o una directiva parcialmente armonizadora, íntegramente traspuesta o no (*Kofoed*).

La elevación de la interdicción de prácticas abusivas a la categoría de principio general del derecho de la Unión exige, pero al mismo tiempo coadyuva, y, sin duda, corrobora, la necesidad de reducirlo a un concepto único y polivalente, cuando menos, para toda la fiscalidad comunitaria. En definitiva, nos preguntamos ahora, con el inevitable halo casuístico que desprende la variada tipología de asuntos de que ha conocido el TJUE, si podemos acometer la construc-

<sup>37</sup> *Cussens* resuelve otras cuestiones prejudiciales relativas al principio de prohibición de abuso que no queremos silenciar, aunque su importancia palidece, en cuanto aquí nos interesa, respecto de las dos primera cuestiones. En particular, el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre la operatividad práctica de este principio que debe conllevar negar efectos jurídicos a los contratos afectados de artificialidad, mientras que los no afectados deben quedar sujetos a IVA según la norma nacional. En el caso resuelto, el Tribunal penetra en el caso y, probablemente invadiendo el terreno jurisdiccional del órgano remitente, considera que los contratos de arrendamiento, por artificiales, no se les puede reconocer validez alguna. Además sostiene que la finalidad abusiva de obtener una ventaja fiscal no debe analizarse en el conjunto de las operaciones—como ocurriría con la doctrina anglosajona de la *step transactions*—, sino en cada contrato individualmente considerado. De este modo, el Tribunal de Justicia está impartiendo unas pautas-guía al tribunal nacional para resolver el caso concreto, relativas al funcionamiento operativo del principio, y sobre las que se extiende, porque así se le preguntó.

<sup>38</sup> Vogenauer, tras reconocer que concurren con todos los atributos que adornan a un principio general del derecho, lo considera un «principio embrionario» (véase De la Feria y Vogenauer, 2008, pp. 563 y ss.). Y Martín Jiménez (2012b, p. 292) sostiene que, al menos en el ámbito tributario, el principio está en su infancia y todavía no ha alcanzado su madurez. Disentimos de esta percepción y entendemos que, en la actualidad, el principio ha cristalizado definitivamente en el derecho de la Unión en todos los ámbitos de la fiscalidad, proyectando, también, su virtualidad normativa sobre la imposición directa.

ción dogmática de una GAAR comunitaria. Se nos antoja una tarea hercúlea, en la que –con un enfoque más heurístico que hermenéutico (Martín López, 2015, p. 26)– es preciso aislar el polícromo casuismo de la jurisprudencia comunitaria, y las diferentes cláusulas sectoriales de directivas de armonización parcial, para extraer un mínimo común denominador. Prescindiendo de aquellos autores que han mantenido una posición vacilante<sup>39</sup>, la generalidad de la doctrina ha defendido –aunque no sin matices– la existencia de un concepto unívoco de abuso. Las posiciones han sido muy variadas: desde los que han buscado la identificación del elemento subjetivo de *Halifax* con la idea de «artificialidad» de *Cadbury*<sup>40</sup>, hasta los que consideran que existe un test único que examina la existencia de una construcción puramente artificial destinada a eludir la legislación fiscal aplicable<sup>41</sup>, o los que, indagando en el concepto de abuso, defienden su aproximación dogmática a la idea de elusión fiscal, tal y como se entiende en algunos ordenamientos internos<sup>42</sup>. A nuestro modo de ver, y en el actual estadio evolutivo de la jurisprudencia,

<sup>39</sup> En un momento inicial, Vanistendael (2006, p. 195) concluyó que *Halifax* y *Cadbury* utilizaban un idéntico razonamiento jurídico que descansaba íntegramente en la realidad económica de la operación, si bien, mientras en la primera es la realidad económica de operaciones internas sujetas a IVA, en *Cadbury* es la realidad económica transfronteriza del ejercicio de las libertades comunitarias. Y añade que existiría otra diferencia, y es que mientras en *Halifax* el TJCE concede un margen de apreciación al tribunal nacional para decidir si el motivo fiscal es «esencial» respecto a otras motivaciones extrafiscales, en *Cadbury* es categórico al considerar irrelevante la motivación fiscal una vez establecida la realidad económica de la operación transfronteriza. En este segundo pronunciamiento, el razonamiento vertido por el Tribunal de Justicia sería muy próximo a la doctrina antielusión de muchos Estados miembros. En un trabajo posterior, el mismo autor reconsidera su postura inicial para defender que, en rigor, existen dos conceptos de abuso. Mientras en *Halifax* el debate es similar a la interpretación de una norma interna, en *Cadbury* debe ponderar, en una situación transfronteriza, el equilibrio entre el ejercicio de las libertades comunitarias y la efectividad del sistema fiscal nacional. Esta ponderación equilibrada justificaría la elaboración de un estándar especial de abuso: los «montajes puramente artificiales». De esta forma, el test especial de *Cadbury* se centraría exclusivamente en el análisis del elemento objetivo consistente en la realidad o sustancia económica de la operación transfronteriza, relegando a la irrelevancia la motivación fiscal que sí se exigiría en *Halifax* (véase Vanistendael, 2008, pp. 405 y ss.).

<sup>40</sup> En este sentido, véanse Piantavigna (2011, p. 163) y Martín Jiménez (2012b, p. 279-2). Mientras que Sorensen (2006, p. 451) vincula la artificialidad con el elemento subjetivo, pero de *Emsland-Stärke*.

<sup>41</sup> Véase, en este sentido, Lyal (2008, pp. 434 y ss.). Aunque este autor reconoce que el concepto puede ser más expansivo en relación con la imposición indirecta armonizada que en el ejercicio de una libertad de comercio, el concepto sería único, y la confusión provendría de un mal entendimiento del elemento subjetivo. También Martín Jiménez (2012b, p. 284-2) se postula a favor de un concepto único, corroborado por la aplicación uniforme realizada por el TJCE con posterioridad a ambos casos, aunque ha defendido que el Tribunal de Justicia debería haber aclarado que su doctrina era aplicable tanto a casos de derecho primario como secundario. Ramos Muñoz (2012, p. 75) ha defendido la unidad de concepto, a pesar de los diversos umbrales o enfoques en función de la norma afectada, o de que se trate de un caso «vertical» u «horizontal». Con todo, defiende que la idea de abuso descansa en una interpretación teleológica de la norma. Por ello, será más exigente el TJCE para apreciar la «artificialidad» cuando esté implicada una libertad comunitaria, porque no es la misma la naturaleza del derecho afectado en un caso horizontal de IVA que en un caso en el que esté imbricada una libertad fundamental de la Unión Europea. En este sentido alude a la coherencia en la interpretación teleológica dentro de la «plasticidad» de ese concepto único.

<sup>42</sup> Es la interesante tesis de Palao Taboada (2017, pp. 16 y ss.), que identifica los primeros casos con el abuso de derecho (subjetivo) y los segundos con el abuso de norma (objetiva) para, con cita de un estudio clásico de Díez Picazo, aproximar este último al fraude de ley, es decir, a la elusión en sentido estricto. Por lo demás, diluye esta inicial distinción al sostener que el abuso de derecho subjetivo es también un abuso de norma, de la norma positiva que reco-

y, sobre todo, tras la afirmación de un principio general de prohibición de prácticas abusivas, ya no es relevante la distinción casuística entre imposición armonizada y no armonizada, que, por lo demás, puede ser poco explicativa de todas las peculiaridades de los casos fallados por el TJUE<sup>43</sup>. Por el contrario, el enfoque analítico correcto debiera partir de la existencia de un principio general antiabuso, que nos permitirá obtener, por abstracción, un concepto unívoco de práctica abusiva, como no podía ser de otra forma tratándose de un principio general del derecho de la Unión, que, necesariamente, ha de ser homogéneo.

### 3. LA CODIFICACIÓN DE LA GAAR COMUNITARIA

#### 3.1. EL ARTÍCULO 6 DE LA DIRECTIVA ATAD

El artículo 6 de la Directiva antielusión, rubricado como «Norma general contra las prácticas abusivas», establece que:

«1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional».

---

noce ese derecho subjetivo. El resultado práctico es la unificación del concepto de abuso a partir de su identificación conceptual con la elusión fiscal.

<sup>43</sup> En los casos de imposición indirecta armonizada, ciertamente la intervención jurisdiccional del Tribunal de Justicia puede ser más intensa; pero precisamente en ellos no existe una específica norma antiabuso. Por el contrario, en los casos de imposición directa parcialmente armonizada existe una norma específica antiabuso en las diferentes directivas sectoriales, o no la hay en los casos de libertades comunitarias, aunque es necesario determinar cuándo concurre una razón imperiosa de interés general de naturaleza tributaria para conjurar una eventual restricción fiscal encubierta. Tampoco olvidemos que en *Cussens*, tras recordar que el abuso puede recaer sobre cualquier norma primaria o secundaria de la Unión, se afirma que el principio antiabuso opera de forma independiente, cualquiera que sea la naturaleza del derecho o ventaja (párrafo 30).

Esta norma general antiabuso es muy próxima, e intercambiable, con la incorporada en el artículo 1.2 de la Directiva matriz-filial, en redacción dada por la Directiva 2015/121/UE, que se erige en su inmediato precedente normativo. Con la nueva redacción, se sustituye la locución «arreglo o una serie de arreglos» por «mecanismo o serie de mecanismos». Diferencia terminológica que no se aprecia en la versión inglesa, y que obedece, también aquí, a una traducción torturada a nuestra lengua, que ahora versiona «*arrangement*» por «mecanismo», y persiste en traducir «*genuine*» por «falsificado». En este último caso, apreciamos una alteración semántica del significado que provoca un error conceptual. En efecto, cuando la versión inglesa de ATAD, como la de la Directiva matriz-filial, dice que los Estados miembros deben ignorar los «*arrangements or series of arrangements which... are not genuine*» (art. 6.1 de la directiva), o que deben ser contemplados como «*non-genuine*» (art. 6.2 de la directiva), está significando que debe tratarse de mecanismos «no genuinos», es decir, no reales o no auténticos, que es el campo semántico en el que se mueve *Cadbury*, al utilizar el término «*genuine*» para referirse a la sustancia económica, a una actividad económica real, que, de nuevo en la versión española de la sentencia, se traduce por actividad económica «efectiva». Nótese la relevancia jurídica del error de transcripción, toda vez que la «falsedad» conlleva un dolo falsario, consustancial al delito de defraudación tributaria en aquellos ordenamientos que, como el nuestro, contemplan una respuesta penal para el fraude fiscal<sup>44</sup>, desplazando incorrectamente la problemática jurídico-tributaria que abordamos de la *tax avoidance* a la *tax evasion*.

### 3.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Su objetivo político (Rigaut, 2016, p. 7) no es otro que podar las posibles asimetrías, o colmar las posibles lagunas, en el diseño de cláusulas antiabuso generales o específicas de los Estados miembros. Por consiguiente, su vocación armonizadora desborda el ámbito estrictamente comunitario y, siguiendo la estela marcada por el *soft law* comunitario, el párrafo 11 del preámbulo de la directiva proclama la necesidad de garantizar «la aplicación uniforme de estas normas generales en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran». Naturalmente, la «aplicación uniforme» depende no solo del diseño armonizado de la cláusula antiabuso en el triple nivel interno, comunitario y transfronterizo para con terceros países, sino también, y de forma no secundaria, de la aplicación que hagan de la misma, en todas estas situaciones, las autoridades fiscales nacionales. En cuanto a lo primero, no tiene mucho sentido hablar de un posible efecto «inesperado» de la norma antiabuso por aplicación de la doctrina *Dzodzi*<sup>45</sup>, STJCE de 18 de octubre de 1990 (C-287/88 y C-197/89,

<sup>44</sup> Sobre la configuración de delito de defraudación tributaria en nuestro derecho, y la regulación penal en otros ordenamientos como el francés, y el alemán o el norteamericano, véase Ayats Vergés y De Juan Casadevall (2013).

<sup>45</sup> En este sentido, véase Báez Moreno (2016, pp. 143 y ss.). Otros lo han considerado como un efecto no deseable, y propiciado por la innecesariedad de trasposición interna de la cláusula antiabuso por su proximidad conceptual con

asuntos acumulados), que vino a admitir la competencia del Tribunal de Justicia para conocer de cuestiones prejudiciales, cuando el derecho nacional se remita a normas comunitarias para integrar las normas domésticas aplicables a una situación puramente interna. Este criterio, que permite a la jurisdicción comunitaria entrar en situaciones puramente internas, se ha relajado aún más si cabe en *Leur-Bloem*, STJCE de 17 de julio de 1997 (C-28/95 –NFJ005725–), que ya no exige una remisión expresa al derecho de la Unión, sino que basta con la adopción por la norma interna de la misma regulación que las disposiciones comunitarias<sup>46</sup>. Si prestamos atención al preámbulo de la Directiva ATAD, este es precisamente el objetivo que, como estadio intermedio en el proceso de comunitarización de las bases imponibles del IS, se pretende conseguir. Ya no estamos ante una simple armonización negativa de la cláusula interna, surgida por exigencias aplicativas de las libertades comunitarias (*Cadbury*), o de la imposición indirecta armonizada (*Halifax*), o, en definitiva, de las propias directivas sectoriales de armonización. Estamos ante un auténtico proceso de convergencia normativa de la regulación interna y transfronteriza, que no se agota en la simple armonización normativa, sino que además exige una aplicación uniforme, es decir, interpretativa y aplicativa, y ello solo se consigue invistiendo al Tribunal de Justicia de competencia prejudicial para pronunciarse también sobre las cláusulas internas ahora armonizadas. Por tanto, la doctrina *Dzodzi* no constituye un efecto inesperado, o invasivo, sino el mero apéndice procesal de la armonización de las cláusulas antiabuso internas<sup>47</sup>. El segundo aspecto que nos suscita la pretendida aplicación uniforme de la GAAR es la garantía de un mismo estándar antiabuso, lo que sin duda contradice la previsión del artículo 3 de la Directiva ATAD que pregona de la «presente directiva» un «nivel mínimo de protección», que no es óbice «para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades». A nuestro modo de ver, la uniformización aplicativa de la cláusula no se compadece con la exigencia de requisitos o condicionantes nacionales adicionales, máxime cuando la voluntad declarada del legislador comunitario va más allá de un simple diseño normativo armonizado. Por tanto, no parece que los Estados miembros puedan introducir exigencias adicionales en la configuración de los elementos estructurales de la GAAR comunitaria. La reciente *Deister Holding*

---

el artículo 15 de la LGT (véase Palao Taboada, 2017, p. 44). O, incluso, de invasión generalizada del derecho comunitario en los derechos nacionales (véase Vanistendael, 2016, p. 563).

<sup>46</sup> En el párrafo 32 de *Leur-Bloem* puede leerse que «el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el derecho comunitario cuando este no regula directamente la situación controvertida y, sin embargo, el legislador nacional ha decidido, al adaptar el derecho nacional a las disposiciones de una directiva, dispensar el mismo trato a situaciones puramente internas y a las que regula la directiva, de forma que ha ajustado su legislación interna al derecho comunitario».

<sup>47</sup> No desconocemos el evidente problema competencial que ello suscita. Simplemente lo relegamos al mismo problema competencial que plantea la comunitarización de las bases imponibles que, con mayor o menor solidez jurídica, habrá que rastrear en el artículo 115 del TFUE. Para otros autores ya no hay ni siquiera necesidad de acudir a la doctrina *Dzodzi*. En este sentido, véase Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017, p. 30). Nosotros entendemos que sí es necesario invocar esta doctrina, al menos desde una perspectiva estrictamente procesal, para dar entrada al reenvío prejudicial en situaciones de derecho interno, de lo contrario la cláusula interna armonizada en una situación jurídica puramente interna no tendría acceso a la jurisdicción comunitaria. Por ello, hablamos de apéndice procesal de la armonización sustantiva.

y *Juhler Holding*, STJUE de 20 de diciembre de 2017 (C-504/16 y C-603/16, asuntos acumulados –NFJ069234–)<sup>48</sup>, la Comunicación de la Comisión sobre el test del beneficiario efectivo para la Directiva de intereses y cánones, o la propia *Leur-Bloem* en la Directiva de fusiones, todas ellas referidas a directivas con remisión a cláusulas internas, abonan esta tesis. Y lo mismo cabría aducir en relación con las cláusulas internas antiabuso, cuya virtualidad, como razón imperiosa de interés general que excepciona el juego de una libertad comunitaria, demanda indefectiblemente una interpretación restrictiva, no susceptible de modulación, mediante un estándar de protección más exigente, por los Estados miembros. La doctrina *Leur-Bloem* exige el principio de proporcionalidad para no frustrar la finalidad de la directiva, refracta los criterios generales predeterminados, las categorías genéricas de abuso que excluyan el análisis pormenorizado del caso sin aportación de prueba de cargo por las autoridades fiscales, que necesariamente versará sobre la sustancia/artificialidad de la actividad económica con una finalidad preferentemente fiscal. En definitiva, su uniformidad aplicativa exige no solo un diseño normativo común, sino también un mismo estándar de protección de las bases impositivas, y ello es difícilmente alcanzable con el emplazamiento a un ulterior desarrollo normativo por los Estados miembros<sup>49</sup>. Por ello, o bien entendemos que el artículo 3 de la directiva está pensado para otras disposiciones contenidas en esta norma comunitaria, o bien, rechazando su aparente inanidad para el concepto armonizado de abuso, acotamos su ámbito de aplicación a aspectos accesorios o secundarios, como podría ser la previsión de efectos sancionadores.

Aunque, a diferencia de la Directiva matriz-filial, la Directiva ATAD no contiene un anexo de sociedades a las que es aplicable, la filosofía latente en la misma, como fase intermedia en el proceso de comunitarización de las bases impositivas, la dota de una vis atractiva respecto del IRNR, y, en ciertos aspectos, quizás también respecto del IRPF, cuando estas normas aparecen como una escisión normativa de la imposición corporativa con la que presenta esa relación de conectividad. Es decir, la GAAR funciona como un *catch-all-mechanism* (Fernley y Moroney, 2016, p. 4), que opera en el ámbito interno y en el transfronterizo, pero no solo para las situaciones reguladas en la Directiva ATAD. La cláusula se aplicará, como dice el artículo 6 de la Directiva ATAD, «a efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades». Sin embargo, su ámbito aplicativo no se contrae exclusivamente a este impuesto, sino que sería aplicable también a los establecimientos permanentes *inbound*<sup>50</sup> y a flujos de renta sujetos a re-

<sup>48</sup> *Deister Holding* y *Juhler Holding*, que invalida la norma antiabuso alemana que establecía requisitos adicionales para excluir la exención de dividendos de salida de la Directiva matriz-filial, tensiona seriamente la compatibilidad comunitaria de nuestro artículo 14.1 h) de la Ley del IRNR. No menos concluyente puede resultar el argumento cuando está involucrada una libertad comunitaria, que puede resultar dañada si la legislación doméstica impone exigencias adicionales a la cláusula antiabuso, tal y como ha quedado codificada desde la inicial aportación de *Cadbury*.

<sup>49</sup> Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017, p. 33), siguiendo a Weber, hablan de la «armonización del concepto de abuso», y niegan que el artículo 3 de la directiva pueda ser un argumento para «variar los elementos estructurales del concepto general de abuso de la UE, haciendo el mismo más rígido con ocasión de lo dispuesto en el citado precepto».

<sup>50</sup> Los establecimientos permanentes *outbounds* ya estarían cubiertos por el IS (véase Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2017, p. 31).

tención en el IRNR (dividendos, intereses y cánones)<sup>51</sup>. Más vidriosa es la posible extensión de la GAAR a otros segmentos de la fiscalidad que no guardan esa conectividad con el IS, como es el caso del IVA, o incluso la imposición personal de personas físicas, en la que puede plantearse también una lesión a una libertad comunitaria, zaherida por una discriminación fiscal, como ha reconocido la propia jurisprudencia comunitaria, sobre todo desde la emblemática sentencia *Shumacker*, STJCE de 14 de febrero de 1995 (C-279/93 –NFJ005254–). Es más, la dispensa de un trato fiscal divergente a un no residente en la imposición sobre la renta de las personas físicas puede afectar a la libre circulación de trabajadores, la libre prestación de servicios o la libertad de establecimiento, o, incluso, y respecto del impuesto de sucesiones, a la libre circulación de capitales (De Juan Casadevall, 2010, pp. 124 y ss.). En todos estos casos, se ha alegado, como razón imperativa de interés general, que justificaría la lesión a la libertad afectada, entre otros muchos, el riesgo de evasión fiscal. Esta causa justificativa, ya sugerida por el abogado general en *Bachmann*, STJCE de 28 de enero de 1992 (C-204/90 –NFJ066700–), dibujaría una grieta por la que podría filtrarse la doctrina antiabuso para excepcionar la lesión a una libertad comunitaria, como ya ocurriera en *Cadbury* respecto de *Marks & Spencer*. Ciertamente la casuística de estos supuestos presenta importantes diferencias estructurales con la imposición corporativa, pero, supuesta la amplitud conceptual de la GAAR, sobre todo para los que mantienen la total equiparación entre abuso y elusión, tampoco parece desdeñable. En relación con el IVA, una conclusión precipitada puede resultar paradójica. Nótese que estamos ante un impuesto plenamente armonizado, carente de una cláusula antiabuso formal, pero que históricamente alumbró la GAAR con *Halifax, Part Service* y otras muchas sentencias posteriores. El IVA constituye un impuesto ajeno al ámbito natural y expansivo del IS, tal y como aquí lo hemos delimitado, e invocar en este tributo el artículo 6 de la Directiva ATAD sería, sin duda, forzar la literalidad y la finalidad del artículo 1.3 e), incluso del artículo 6.1 de la citada directiva, que contraen sus efectos al ámbito de la imposición societaria. Otra cosa es que se invoque el concepto unívoco de abuso, codificado por la GAAR, como cristalización normativa de un principio general del derecho de la Unión, que puede y debe aplicarse, *a fortiori*, a un impuesto armonizado como es el IVA, que ha tenido un protagonismo esencial en su configuración y que, sin ningún atisbo de dudas, sigue aplicándose por la jurisprudencia comunitaria.

Menos indolente puede ser el debate sobre si la norma antiabuso contrae sus efectos al fenómeno de la elusión fiscal (*tax avoidance*) o se extiende también a los casos de evasión fiscal (*tax evasion*). La locución «fraude o evasión fiscal», empleada por el artículo 15.1 a) de la Directiva de fusiones, resulta perturbadora, y refleja el influjo comunitario del galicismo «*évasion fiscale*» que, paradójicamente, se identifica con la terminología anglosajona de *tax avoidance*, es decir, con nuestra elusión fiscal. El artículo 6 de la directiva no utiliza el término evasión, pero habla impropiaemente de «falseamiento», de la misma forma que la propuesta de Directiva de base imponible común hablaba de «engaño», en ambos casos, con una controvertida traducción del término anglosajón original «*genuine*». Con todo, algún supuesto enjuiciado por

<sup>51</sup> En rigor, estamos ante flujos fiscalmente duales sujetos a supervisión de una Administración tributaria desde la perspectiva del IS o del IRNR, y de otra autoridad fiscal desde la perspectiva exclusiva del IS.

el Tribunal de Justicia, como *Emsland Starke*, se aproxima a nuestro delito de fraude de subvenciones, y la referencia a las sociedades fantasma o pantalla en *Eurofoods* evoca la idea de simulación instrumental, a la que tampoco es tan ajeno el requisito de la ausencia de sustancia económica. A nuestro modo de ver, la norma antiabuso encaja básicamente en la categoría de la elusión fiscal, que presenta como nota común la licitud de los medios empleados para conseguir un indebido ahorro fiscal. Sin embargo, tampoco excluye, vista la jurisprudencia en la que se ha aplicado, la inclusión de algunos supuestos que en algún ordenamiento interno se calificaría como fraude fiscal y daría lugar a la imposición de una sanción administrativa o penal. La elusión fraudulenta se mueve en una zona fronteriza entre la elusión y la evasión fiscal, ensancha el concepto de *tax avoidance* y tiene en la simulación, negocial o instrumental, una de sus manifestaciones más relevantes.

En definitiva, la cláusula antiabuso se configura como una cláusula *cath all* que, construida como un concepto comunitario autónomo, captura una variopinta casuística isotópica, y desgarrará la cada vez más fina película que hasta ahora preservaba a las situaciones jurídicas puramente internas del derecho de la Unión.

### 3.3. PRESUPUESTO NORMATIVO: ESTRUCTURA MORFOLÓGICA

Con la nueva GAAR comunitaria, y supuesta su madurez alcanzada en la jurisprudencia, es posible determinar con cierta precisión su presupuesto normativo, en cuya estructura podemos distinguir un elemento objetivo y un elemento subjetivo. Sin embargo, no podemos obviar que estamos ante una distinción dogmática cuya principal virtualidad reside en contribuir a glosar la significación de la cláusula, porque, de suyo, ambos elementos están mutuamente imbricados, como demuestra que el concepto unívoco de abuso se construye sobre la base de la identificación del elemento subjetivo de *Haifax* con la artificiosidad de *Cadbury*. Por lo demás, y sin perjuicio de la siempre deseable predeterminación típica en materia tributaria, pero sin soliviantar la seguridad jurídica en la que esta descansa, podemos recurrir a una interpretación heterointegradora desde la jurisprudencia y desde los precedentes normativos para colmar sus aparentes lagunas. Con ello, no estamos haciendo una interpretación extensiva o analógica lesiva de aquellos valores jurídicos, sino proponiendo una interpretación acorde con los diferentes elementos licuados en la cláusula general antiabuso.

#### 3.3.1. Elemento objetivo: test de racionalidad económica

El elemento objetivo está constituido por el «falseamiento» del mecanismo o serie de mecanismos. Ahora bien, ese «falseamiento» del mecanismo o serie de mecanismos (elemento objetivo) es modulado por la persecución de un propósito fiscal que pervierte el objeto y finalidad de la norma tributaria (elemento subjetivo), con lo que la desconexión intelectual de ambos elementos es más aparente que real.

El artículo 2 de la directiva, que incorpora un elenco de definiciones, no define este novedoso concepto de «mecanismo o serie de mecanismos», que sustituye a la locución «arreglo o serie de arreglos» de la Directiva matriz-filial. Por el contrario, la Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva conectaba esa idea de mecanismo con «cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento». Se trata de una enumeración descriptiva, de amplia factura, que cubre una extensa realidad jurídica, negocial o no, e incluso meramente factual, que puede revelarse de gran utilidad como guía interpretativa. Tampoco arroja luz el término «*arrangement*», empleado en la versión inglesa original del artículo 6 de la directiva, si bien, y pese a su polisemia (arreglo, disposición, plan, acuerdo, organización), evoca una cierta idea de acuerdo, transacción o elemento organizativo, que puede revelarse más útil que la vacua noción de mecanismo. Haciendo una voluntarista –y libérrima– traducción jurídica, se identificaría con acto o negocio jurídico en sentido amplio, inclusivo del negocio jurídico societario, y del concepto más fiscalista de planificación. La defectuosa traducción de «*genuine*» por «falseado» ya la hemos censurado más arriba. Baste ahora decir que una interpretación correctora del término «falsear» excluiría su evidente coloración penal, para conectarla con la noción de genuino –real o auténtico–, empleada en *Cadbury*. A partir de aquí, el entendimiento del acto o negocio jurídico genuino debe diluirse en la corriente jurisprudencial que viene a codificar la nueva norma general antiabuso. Por tanto, no habrá acto o negocio jurídico genuino cuando haya creación artificial de condiciones para la obtención de un beneficio fiscal (*Emsland-Starke*), o las circunstancias objetivas evidencien el «carácter artificial de la situación», o las operaciones escapen del «marco de transacciones comerciales normales» (*Halifax y Kofoed*). Y, sobre todo, no habrá un acto o negocio genuino cuando –y esa es la aportación esencial de *Cadbury*– se trate de un «montaje puramente artificial» carente de «cualquier vínculo económico real con el Estado de acogida». *A sensu contrario*, no habrá montaje ficticio, o «filial fantasma o pantalla» (*Eurofood*), si existe una actividad económica real, una estructura corporativa dotada de medios materiales y humanos, y un ejercicio efectivo de actividad económica.

Pero la idea de montaje artificial no se agota en la creación de una estructura societaria huera, sino que engloba también operaciones mercantiles de «carácter puramente artificial» (*Part Service*). Es decir, comprende la artificiosidad negocial propia del fraude de ley –o de la cláusula alemana del abuso de formas jurídicas, o de nuestro conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 de la LGT)– y la artificialidad característica de las cláusulas antiabuso conocidas en la fiscalidad internacional, que niegan la existencia de un vínculo económico real cuando enfrentan una cáscara corporativa desprovista de sustancia económica para beneficiarse de un convenio de doble imposición (*treaty shopping*). Estamos ante un concepto omnicompreensivo, que pivota sobre la ausencia de sustancia económica subyacente, y que el artículo 6.2 de la directiva anuda a un «test de racionalidad económica». En efecto, el artículo 6.2 de la directiva establece que, a los efectos del apartado 1, «un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica». En esta proposición normativa cristaliza la doctrina del *business purpose*, sobre la que orbitará el análisis de la autenticidad o genuinidad del acto o negocio examinados. No es ocioso recordar ahora algo que ya dejamos sentado al inicio de nuestro estudio, y es que la doctrina anglosajona

del *business purpose* no es más que una variable de la regla *substance over form*, y es aquí donde esa sustancia económica subyacente, cualquiera que sea el ropaje negocial o comercial que la reviste, cobra todo su sentido. Un acto o negocio serán genuinos cuando su propósito negocial responda a razones comerciales válidas, a motivos económicos válidos, que sean acordes con la realidad económica. No basta con el propósito o finalidad subjetiva, sino que es necesario que resista el test de la realidad económica.

Más irrelevante es, a nuestro juicio, la mutación estructural de la cláusula que parece operarse, aquí y en la Directiva matriz-filial, y que ahora aborda el test de racionalidad económica en el elemento objetivo, y no en el elemento subjetivo como estableció *ab origine* el artículo 15.1 a) de la Directiva de fusiones, que considera la ausencia de motivos económicos válidos como una presunción de que el «principal objetivo» o uno de «los principales objetivos» es el «fraude o la evasión fiscal». Este aparente cambio estructural –que, a nuestro juicio, refleja a nivel europeo el carácter voluble y elástico de la jurisprudencia norteamericana sobre el *business purpose*<sup>52</sup>–, lejos de tener una significación práctica más allá de su pura relevancia dogmática, no hace más que confirmar la indisociable conexión existente entre el elemento objetivo y subjetivo, y corroborar que la norma antiabuso de la Directiva de fusiones, más que una cláusula antiabuso, es la normativización de la técnica antielusiva del *business purpose test*, y que, pese a ello, refleja, de forma completa, o siquiera elíptica, todos los elementos estructurales de la GAAR comunitaria. En cualquier caso, y desde una perspectiva descriptivo-funcional, y aun cuando a efectos prácticos el resultado sea muy similar, el test de racionalidad económica va a erigirse en una pauta hermenéutica, no ya para analizar si la finalidad perseguida consiste en obtener una ventaja fiscal, sino para examinar en qué medida estamos ante un «mecanismo falseado», es decir, ante un acto, negocio o transacción no genuino. Y, en este punto, la parquedad del artículo 6.2 de la directiva habrá de integrarse no solo con la casuística de la jurisprudencia comunitaria, sino también recurriendo al *soft law* y, en particular, a la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva. El apartado 4.4 de la recomendación nos proporciona un elenco no exhaustivo de comportamientos sintomáticos –más que paradigmáticos– de «artificialidad». En efecto, la norma blanda se refiere al criterio de la calificación jurídica del mecanismo en su conjunto, y de su eventual incompatibilidad con la calificación de sus diferentes fases; el criterio de normalidad que atiende al «comportamiento comercial razonable», estándar que nos recuerda a las «transacciones comerciales normales» de *Halifax*; el criterio de la recíproca compensación o anulación de los mecanismos entre sí; la naturaleza circular de las operaciones concertadas; el análisis comparativo del beneficio fiscal respecto del riesgo empresarial y los flujos de caja, asumidos o esperados, por el contribuyente; o, íntimamente relacionado con ello, el criterio de ponderación de la insignificancia del beneficio esperado antes de impuestos respecto al montante de la ventaja fiscal esperada.

En estos dos últimos criterios, concomitantes con el elemento subjetivo de la GAAR, el test de racionalidad económica es especialmente útil y se reconduce a una ponderación finalística del

<sup>52</sup> En efecto, la llamada tesis disyuntiva de la jurisprudencia norteamericana aborda el *business purpose*, indistintamente, en el elemento objetivo o en el subjetivo (véase Martín López, 2013). Véase también la nota al pie 56.

beneficio empresarial versus la concreta ventaja fiscal esperada u obtenida. Siguiendo el esquema primitivo de la SAAR de la Directiva de fusiones, permiten concluir si existe o no otro motivo económico relevante distinto de la obtención de una ventaja fiscal o, más precisamente, se acomodan al test de preponderancia de la finalidad fiscal de *Foggia*, STJUE de 10 de noviembre de 2011 (C-126/10 –NFJ044771–), y permiten determinar, concurriendo otros motivos económicos meramente circunstanciales, cuándo la obtención de un beneficio fiscal constituye la finalidad primordial de la operación. El criterio de la naturaleza circular de la operación, o el de la recíproca neutralización de efectos, pueden ser relevantes en operaciones entre sujetos vinculados, en reestructuraciones societarias o en operaciones intragrupo tales como supuestos de subcapitalización con jurisdicciones de Estados terceros u operaciones apalancadas que escapen de la regla de limitación de gastos financieros que contempla la directiva. Mientras que lo que hemos llamado criterio de la normalidad, que exige cohonestar las operaciones ejecutadas con un estándar de conducta comercial razonable, entendido como usos comerciales o negociales, puede ayudar a descubrir supuestos de artificiosidad comercial de acuerdo con la regla *substance over form*.

El primero de estos criterios del apartado 4.4 de la recomendación, que considera sintomático de artificialidad cuando «la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto», puede conectarse con la previsión aclaratoria del artículo 1.1 de la directiva, según la cual «tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte». En ambos casos, se presupone que un mismo acto o negocio, o transacción, es susceptible de desagregación formal en una serie de partes o fases, o que una operación compleja puede estar integrada por una concatenación de actos animados por un propósito comercial unitario, circunstancia esta que no es nada infrecuente en algunos supuestos de planificación fiscal frente a los que ha reaccionado el proyecto BEPS. En nuestra opinión, en este segundo caso, la Directiva ATAD refleja, de forma fragmentaria, otra variable de la regla *substance over form*, que es la doctrina de la *step transaction*, a la que ya hemos aludido en otro lugar, y que permite reducir a una sola operación compleja la secuencia de actos y negocios ejecutados con un propósito unitario de elusión fiscal. Sin duda, se trataría de una recepción inconscusa de esta doctrina, porque, lejos de formular la regla, se limita a prever que el «mecanismo o serie de mecanismos» puede estar constituido «por más de una fase o parte», sin extraer la consecuencia lógica, que sin embargo presupone, y es que puedan ser valorados en su conjunto como una única operación compleja con finalidad elusiva. En cualquier caso, y respecto de su implícita enunciación por el artículo 1.1 de la directiva, la recomendación incorpora un criterio *ad hoc* para la detección de la artificialidad de las operaciones complejas, y es el de la incompatibilidad de la calificación jurídica de los actos o negocios con la calificación jurídica que merece la operación en su conjunto. En esta tesitura, en la que los medios negociales no son los apropiados para conseguir el fin, parece que, ante el silencio de la directiva, se impone predicar la artificialidad tan solo de la parte o fase afectada por esa incongruencia jurídica.

Por último, hemos de ocuparnos de la referencia expresa a las «actividades financieras», contenida en el párrafo 11 del preámbulo de la directiva, y a cuyo tenor, en la evaluación del carácter falseado del mecanismo, deberán considerarse «todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras». Pese a su innegable vocación aclaratoria, su literalidad desata

no pocas dudas interpretativas que, a mi juicio, se reconducen a las siguientes: i) entender que las actividades financieras también deben someterse a la regla del *business purpose*, en cuyo caso, poco aporta esta explicación aclaratoria, de suyo, embebida en la propia cláusula; ii) aclarar que las actividades financieras pueden constituir también, *per se*, un motivo económico válido, lo que se acomodaría mejor a su literalidad, y tendría un valor interpretativo propio; o iii) zanjar la polémica doctrinal suscitada sobre si las sociedades *holding*, o de gestión de cartera, cumplen la exigencia de sustancia económica<sup>53</sup>. A nuestro modo de ver, las dos últimas opciones, de forma alternativa, son las más razonables, y son, en definitiva, las que posibilitan que esta disposición despliegue toda su virtualidad aclaratoria, aportando un plus a la parca fórmula legal del artículo 6 de la directiva. En efecto, *Cadbury* había concluido que la constitución de una sociedad en otro Estado exigía que tuviera una «implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida», que debía basarse en «elementos objetivos y verificables por terceros relativos, en particular, al nivel de existencia física de la SEC por lo que a locales, personal y equipos se refiere» (párrafos 66 y 67); exigencia que derivaba de las conclusiones del abogado general Léger, que, adicionalmente, consideraba otros factores como el «control de la sociedad» o el «valor que añaden sus actividades». Delimitado el requisito de la sustancia económica en estos términos, se abría un interrogante sobre el acceso a la libertad de establecimiento de las entidades de escasa sustancia como las *holdings*, financieras o de gestión de activos. El abogado general Mengozzi en *Columbus*, Conclusiones de 29 de marzo de 2007 (C-298/05), sostuvo que la posesión y gestión de fondos, y las actividades financieras, pueden ser acreedoras de la libertad de establecimiento, y que la realización de estas actividades económicas, y la realidad de una implantación física, bastan para excluir un montaje puramente artificial. Esta pauta interpretativa sería seguida después por *Aberdeen*, y por *National Grid Indus*, STJUE de 29 de noviembre de 2011 (C-371/10 –NFJ045002–) (Martín Jiménez, 2012a, pp. 28 y ss.). Pues bien, a nuestro modo de ver, la referencia explícita a actividades financieras no solo viene a dar cobertura al supuesto déficit de sustancia de esta tipología de entidades, sino que, además, debería interpretarse de conformidad con la doctrina *Columbus*, que supone una relativización de la sustancia económica o, mejor aún, la superación de un enfoque meramente cuantitativo (recursos humanos y materiales), para imponer una valoración cualitativa, que exige atender a la calidad de la actividad económica real desarrollada, y a una concreta aportación de valor (en la de gestión de cartera, o función financiera efectiva) de estas sociedades intermedias ajustada a su específico objeto social. Desde esta perspectiva, existiría un diferente umbral valorativo de la sustancia económica para las *holdings* respecto de las demás sociedades operativas. Otra posible interpretación de la inclusión de las actividades financieras sería su reconocimiento como específico motivo económico válido. Por ejemplo, la financiación intragrupo en aquellos casos que caen fuera de la limitación de gastos financieros del artículo 4 de la directiva puede responder a un motivo económico válido cuando pretende responder a una situación de desequilibrio patri-

<sup>53</sup> Esta es la virtualidad que le atribuyen Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017, p. 29, nota al pie 58), en cuanto a que se refiere a una específica tipología de entidades intermedias (*holdings*) «de baja sustancia en términos de medios humanos y materiales».

monial, o de desbalance, que aboque a una situación de disolución societaria y/o concurso. Una específica referencia que sería innecesaria si no fuera por la minuciosa regulación, por la propia directiva, de la citada limitación del gasto financiero.

### 3.3.2. Elemento subjetivo: Test de preponderancia esencial del fin fiscal

El artículo 6.1 de la directiva identifica el elemento subjetivo con «el propósito principal o uno de los propósitos principales» de «la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable». La cláusula exige que el «mecanismo o serie de mecanismos», con la amplitud conceptual que hemos tratado de dar a esta locución en el precedente epígrafe, respondan como propósito principal, o uno de sus propósitos principales, a la obtención de un beneficio fiscal. La dicotomía «propósito principal/propósitos principales», recogida también por la SAAR de la Directiva matriz-filial, lejos de constituir un trivial giro lingüístico, tiene virtualidad propia. Supone la superación del debate –a nuestro juicio, impostado– sobre si el fin fiscal perseguido debe ser «único» (*Cadbury*) o basta que sea «esencial» (*Halifax*); debate artificial, que ni siquiera goza de la suficiente apoyatura en la literalidad de estas sentencias, y que supera definitivamente *Foggia* al admitir, en una operación de fusión, la concurrencia de varios propósitos, «entre los que pueden también figurar consideraciones de naturaleza fiscal, a condición de que estas últimas no sean preponderantes en la operación proyectada» (párrafo 35). Luego, no estamos ante un pleonasma vacuo, sino que, partiendo de su integración con *Foggia*, formula un test de preponderancia esencial de la ventaja fiscal<sup>54</sup>, que exige bascular los objetivos concurrentes, fiscales y no fiscales, para inferir si existe una preponderancia relativa de la finalidad estrictamente tributaria. Y para determinar cuándo existe esa preponderancia fiscal podemos recurrir de nuevo al canon hermenéutico de la Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva, cuyo apartado 4.6 aclara que una finalidad se considerará esencial «cuando, a la vista de las circunstancias del caso, cualquier otra finalidad que se atribuya o pueda atribuirse al mecanismo o a la serie de mecanismos parezca, a lo sumo, insignificante». El apartado 4.7 de la misma recomendación emplaza a las autoridades nacionales a realizar un análisis comparativo de la deuda tributaria que el contribuyente debería satisfacer, con o sin el negocio o transacción no genuino, para, en mérito a ese criterio cuantitativo, pronunciarse sobre el peso relativo de la finalidad fiscal perseguida. Y, en particular, y con carácter meramente enunciativo, aconseja valorar su inclusión en la base imponible, la existencia de una eventual deducción, la aparición de una pérdida fiscal, el ahorro de una retención en la fuente o una eventual compensación de un impuesto extranjero. En otro orden de cosas, el apartado 4.5 de la recomendación recuerda que la finalidad perseguida consiste en «evitar la imposición», pero con independencia de «cualquier intención subjetiva del contribuyente», lo relevante es la incompatibilidad del me-

<sup>54</sup> En *Foggia* se construye una suerte de test de no preponderancia esencial del objetivo fiscal que pondera si «el objetivo no fiscal (el motivo económico válido), globalmente considerado, no resulta completamente marginal respecto del objetivo fiscal, esto es, cuando existe un auténtico motivo económico válido (y no uno aparente, condición que resulta de su marginalidad o incidentalidad en el sentido indicado)» (véase Calderón Carrero, 2012, pp. 23 y 32).

canismo o mecanismos «con el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables». Como ya advertimos en su momento, la finalidad preponderante fiscal, que constituye el elemento subjetivo de la GAAR, no se identifica con la intencionalidad elusiva subjetiva. En *Halifax*, el abogado general reelaboró el elemento subjetivo de *Emsland-Starke* y lo conectó con el elemento objetivo, al sostener que la intención abusiva de las partes debe colegirse del «carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas». Y, por ello, antes de la relativa innovación dogmática del artículo 6.1 y 2 de la directiva, en este punto se operaba la conexión de la cláusula antiabuso con el test del *business purpose*, y nuestra jurisprudencia doméstica sostenía que la exigencia de motivos económicos válidos por la Directiva de fusiones jugaba el mismo rol que la doctrina de la causa en los ordenamientos causalistas. En definitiva, y puesto en nuestro lenguaje causalista, la adulteración de la finalidad objetiva de la norma abusada, contrastada por el fin perseguido y los resultados obtenidos, acusa un déficit causal, una desviación de la función económico-social del acto o negocio en que se concreta la práctica abusiva.

Esta interrelación del elemento subjetivo y objetivo, que corrobora la base teórica sobre la que se construye el concepto unívoco mediante la conexión del elemento subjetivo de *Halifax* con el elemento objetivo de *Cadbury*, y a la que se asimila la SAAR de la Directiva de fusiones en la medida en que la ausencia de motivos económicos válidos puede ser interpretada como déficit de sustancia económica, se acoge ahora por el artículo 6.1 de la Directiva ATAD. La literalidad de la norma explica el falseamiento del mecanismo o serie de mecanismos «por haberse establecido» persiguiendo una ventaja fiscal que contraviene el objeto y la finalidad de la norma tributaria aplicable. Ambos componentes, subjetivo y objetivo, aparecen indisolublemente unidos en la configuración normativa de la GAAR, que confirma que estamos ante una distinción puramente dogmática, pero inescindible en su operatividad práctica<sup>55</sup>. Esta concepción unitaria de ambos elementos, recíprocamente vinculados entre sí en su praxis aplicativa, permite dar una salida satisfactoria a la *legitimate tax planning*, al acotar en términos muy precisos su radio de acción. Las tesis dualistas, que implícitamente admiten el juego autónomo de ambos elementos, objetivo y subjetivo, denuncian un acusado déficit en la jurisprudencia comunitaria a la hora de

<sup>55</sup> Esta suerte de sinalagma funcional entre ambos elementos se ha planteado también por alguna jurisprudencia norteamericana sobre la doctrina de la sustancia económica, que se alinearía con la solución iuscomunitaria, aunque no ha sido esta la tesis que finalmente ha prevalecido en su codificación por la sección 7701 (o) del Internal Revenue Code. Martín López (2013) distingue en ella, desde la histórica *Gregory v. Helvering*, una triple dirección para la determinación de la existencia de sustancia económica: i) la tesis conjuntiva que demanda, de forma acumulativa, la producción de efectos económicos distintos de los tributarios (elemento objetivo) y una finalidad económica no circunscrita al mero ahorro fiscal (elemento subjetivo); ii) la tesis disyuntiva que, para reconocer la existencia de sustancia económica, le basta con la presencia de efectos económicos distintos del ahorro fiscal o, alternativamente, un propósito empresarial distinto del simple ahorro fiscal, y iii) la tesis unitaria o flexible, para la que no basta con la concurrencia de efectos económicos distintos del beneficio fiscal o con la intención del contribuyente para decidir sobre la sustancia económica, sino que se impone un análisis global de las circunstancias concurrentes. Con la finalidad de conciliar estas interpretaciones divergentes se acometió, con la Ley de reforma sanitaria del presidente Obama, la codificación de la tesis conjuntiva.

delimitar el ámbito de la planificación fiscal legítima<sup>56</sup>. Por el contrario, desde una tesis unitaria, que impone un análisis conjunto de las circunstancias económicas para determinar si concurren, en su recíproca comprensión, todos los elementos de la GAAR, queda claro que si enfrentamos un acto o negocio auténtico o genuino, con una finalidad, incluso exclusivamente fiscal, no existirá práctica abusiva. Habrá un ejercicio legítimo de una libertad comunitaria, o de un derecho conferido por una directiva, o en el plano doméstico, una economía de opción tácita, pero no concurrirá el abuso de la finalidad objetiva de la norma que obturaría la GAAR.

Este planteamiento se acomoda a la finalidad declarada de la propia directiva que, en el párrafo 11 de su preámbulo, afirma que las normas generales contra las prácticas abusivas deben aplicarse a los «mecanismos declarados falseados, en otros casos, el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales». La directiva confirma la existencia de un espacio de *legitimate tax planning*, que se identifica con el acto o negocio genuino («mecanismo no falseado»), y que puede perseguir una finalidad tributaria aunque sea exclusiva. Más explícito en este punto era el artículo 80 de la nonata propuesta de Directiva de BICIS de 2011, que, tras identificar el abuso con las operaciones comerciales artificiales «con el único fin de eludir impuestos», incorporaba una cláusula de exclusión para «las actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que tienen el mismo resultado comercial pero que dan lugar a bases imponibles diferentes». Se trata de una aproximación descriptiva al fenómeno de la planificación fiscal legítima, que se anuda a la existencia de diversas alternativas negociales genuinas con diferente impacto fiscal, en cuyo caso se legitima la finalidad exclusivamente fiscal. A mi juicio, el artículo 80 de la propuesta de directiva, que constituye un relevante precedente normativo como canon hermenéutico de la GAAR, no contiene una definición cerrada, ni agota toda la planificación fiscal legítima imaginable. En un espacio económico integrado, pero con fragmentación de sistemas tributarios, la elección de la jurisdicción fiscal para localizar una operación o transacción con sustancia económica, más allá de que exista o no una pluralidad de alternativas negociales disponibles, constituye una simple manifestación de una libertad comunitaria fundamental.

Más problemático será extender todas estas consideraciones en relación con terceros Estados no miembros, sobre los que también se proyecta el ámbito de aplicación de la GAAR, por la eventual colisión con la cláusula antiabuso *ad hoc* introducida por BEPS. El denominado *principal purpose test* (PPT) deja sin efecto las consideraciones hasta ahora vertidas sobre la *legitimate tax planning*, y aun cuando existe una específica recomendación de la Comisión para su adaptación al patrón comunitario, poco se podrá hacer en relación con la reforma sincrónica ya operada en una vasta red de convenios de doble imposición bilaterales por el *multilateral instrument*. La nueva cláusula PPT no deja de ser una excrescencia jurídica de la tesis disyuntiva de la doctrina norteamericana de la sustancia económica, que casa con dificultad con la GAAR co-

<sup>56</sup> Según Martín Jiménez (2012b, p. 284), la jurisprudencia comunitaria debería haber precisado que la cláusula antiabuso no era aplicable a las operaciones no artificiales, con sustancia económica, pero con una motivación fiscal (*tax driven transactions*).

munitaria, cuando no anula completamente el legítimo espacio de las *tax driven transactions* en actos o negocios genuinos.

### 3.4. EFECTOS FISCALES DE LA APLICACIÓN DE LA GAAR

El artículo 6.3 de la directiva establece que «cuando un mecanismo no se tenga en cuenta de acuerdo con lo establecido en el párrafo 1, la deuda tributaria se determinará con arreglo a la legislación nacional»<sup>57</sup>. En esta proposición normativa se absorbe la jurisprudencia en materia de IVA, que había llegado a la misma solución técnica, si bien ahora ya no se remite al derecho nacional como en *Weald leasing*<sup>58</sup>, STJUE de 22 de diciembre de 2010 (C-103/09) o en la propia *Halifax*<sup>59</sup>, sino que se comunitarizan los concretos efectos jurídicos que desplegará la GAAR. Es decir, no se considera la norma abusada para determinar la deuda tributaria o, dicho en términos de una típica cláusula antielusión, se aplicaría la norma nacional defraudada. Desde la perspectiva de una moderna cláusula antiabuso, era más preciso el artículo 7 de la propuesta de Directiva antielusión, que aludía a la exigencia de la deuda tributaria de acuerdo con la «realidad económica» (Delgado Pacheco, 2017, pp. 313 y ss.).

En relación con posibles efectos sancionadores, el precepto armonizado guarda silencio sobre el particular, aun cuando el párrafo 11 del preámbulo de la directiva contiene una previsión específica cuando advierte que «no debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones» cuando proceda aplicar la norma general antiabuso. La directiva, consciente de que va a proyec-

<sup>57</sup> La insuficiencia de la regulación del artículo 6 de la Directiva ATAD sobre las consecuencias de su aplicación fue denunciada por el profesor García Prats, en la conferencia sobre «El futuro del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea. Análisis de la incidencia de la nueva Directiva antiabuso tributario», celebrada el 23 de octubre de 2016 en la Universidad de Cádiz. Compartimos su censura sobre la parquedad regulatoria de la norma antiabuso codificada en puntos esenciales como la previsión del margen operativo de la *legitimate tax avoidance*, la extrema ambigüedad de los términos normativos empleados, o la ausencia de referencia a supuestos orientativos de lo que debe entenderse por acto o negocio no genuino o por finalidad preferentemente fiscal; extremos, todos ellos, que, a nuestro juicio, hallan una solución razonable en el previo *soft law*, en algún precedente normativo frustrado, o en la propia jurisprudencia comunitaria que alumbró la cláusula antiabuso. Por ello, y partiendo de la tesis de que estamos ante una simple codificación, las eventuales lagunas, y las frecuentes lagunas que se detectarán en su aplicación, deben salvarse recurriendo a ese acervo jurídico. En relación con los efectos fiscales de la GAAR ocurre lo mismo, aun cuando en este aspecto concreto entendemos que, operando sobre sectores no armonizados y situaciones puramente internas, la norma de armonización no puede ir más allá, y la regulación que contiene el artículo 6.3 de la directiva es suficiente, flexible y posibilista con un ulterior nivel interno de desarrollo normativo.

<sup>58</sup> En los párrafos 50 y ss. de esta sentencia se atribuye al órgano jurisdiccional remitente «redefinir esas operaciones para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido elementos constitutivos de esa práctica abusiva».

<sup>59</sup> En los párrafos 90 y ss. de *Halifax*, tras recordar que la Sexta Directiva carece de disposiciones en materia recaudatoria, se atribuye al órgano jurisdiccional la redefinición de las operaciones para restablecer la situación originaria, sin aplicación de la norma abusada, que aquí se concreta en la facultad de la Administración de solicitar la devolución de las cantidades deducidas, al haberse ejercitado de forma abusiva el derecho a la deducción del IVA soportado.

tarse también sobre un amplio segmento de la fiscalidad no armonizada, emplaza al legislador nacional a establecer posibles consecuencias sancionadoras, y es aquí donde, a nuestro juicio, cobra sentido en relación con la GAAR la previsión del artículo 3 de la directiva, que identifica al conjunto de la norma de armonización con un «nivel mínimo de protección», confiriendo a los Estados miembros la facultad de reforzarlo, sin que, a nuestro juicio, puedan alterar los elementos estructurales de la cláusula antiabuso sin distorsionar su función armonizadora, pero sí reforzarla con imposición de sanciones. Ahora bien, y comoquiera que estamos ante una norma comunitaria, parece indeclinable la aplicación de los derechos y garantías que adornan el ejercicio de la potestad sancionadora, de acuerdo con la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea, y, entre ellos, el principio de legalidad y de culpabilidad (art. 49 de la carta)<sup>60</sup>.

## Referencias bibliográficas

- Arnall, A. (2008). What is a General Principle of EU Law? En R. de la Feria y S. Vogenauer (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law*. Oxford y Portland: Hart Publishing.
- Ayats Vergés, M. y De Juan Casadevall, J. (2013). *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Báez Moreno, A. (2016). A Pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the *Dzodzi* line of cases. *British Tax Review*, 2.
- Barciela Pérez, J. A. (2017). Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 5. Aranzadi.
- Calderón Carrero, J. M. (2000). Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal. En C. García Novoa y A. López Díaz (Coords.), *Temas de Derecho Penal Tributario* (pp. 193 y ss.). Barcelona-Madrid: Marcial Pons.
- Calderón Carrero, J. M. (2012). Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso de la «Directiva de fusiones»: ¿hacia motivos económicos válidos de alto voltaje? *RCyT. CEF*, 347.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. Pamplona: EY Abogados. Thomson Reuters Civitas.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *RCyT. CEF*, 407.
- Cerioni, L. (2010). The «abuse of right» in EU Company Law and EU Tax Law: re-reading of the ECJ case law and the quest for a unitary notion. *European Business Law Review*, 6(21).

<sup>60</sup> Esta solución sería plenamente coherente con *Halifax*, que, intentando salvaguardar neutralidad fiscal del IVA, exige para imponer sanciones una «base legal clara y exenta de ambigüedad». En contra, Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017, p. 34) sostienen que la previsión del párrafo 11 del preámbulo de la directiva no está alineada con *Halifax*.

- De Broe, L. (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Ámsterdam: IBFD.
- De Juan Casadevall, J. (2009). La cláusula comunitaria de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TJCE. *Quincena Fiscal*, 21.
- De Juan Casadevall, J. (2010). *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*. Aranzadi.
- De la Feria, R. (2008). Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Thorough Tax. *Common Market Law Review*, 45.
- De la Feria, R. y Vogenauer, S. (Eds.). (2008). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law*. Oxford y Portland: Hart Publishing.
- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Tesis doctoral. Madrid.
- EY Abogados. (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Instituto Impuestos y Competitividad.
- Fernley, D. y Moroney, M. (2016). EU Anti-Tax Avoidance Package: Impacts on Financial Institutions. *Derivatives & Financial Instruments*, 4(18). Ámsterdam: IBFD.
- Freedman, J. (2008). The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level. En R. de la Feria y S. Vogenauer (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law*. Oxford y Portland: Hart Publishing.
- García Novoa, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons.
- Giuliani Fonrogue, C. M. (1993). *Derecho Financiero*. Vol. II. (5.ª ed.). Buenos Aires.
- Larraz (1952). Metodología aplicativa del Derecho Tributario. *Revista de Derecho Privado*.
- Lyal, R. (2008). *Cadbury Schweppes and Abuse: Comments*. En R. de la Feria y S. Vogenauer (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law*. Oxford y Portland: Hart Publishing.
- Maisto, G. (1996). *Il regime tributario dei dividendi nei rapporti tra «società madri» e «società figlie»*. Milán: Giuffrè editore.
- Martín Jiménez, A. J. (2012a). Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario en la Unión Europea. *Quincena Fiscal*, 7. Aranzadi.
- Martín Jiménez, A. J. (2012b). Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law. *Bulletin for International Taxation*. IBFD.
- Martín López, J. (2013). La doctrina estadounidense de la sustancia económica como norma general antiabuso en materia tributaria: análisis jurídico de su codificación. *Revista Española de Derecho Financiero*, 157. Civitas.
- Martín López, J. (2015). Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias. *Quincena Fiscal*, 8.
- Mulligan, E. y Oats, L. (2009). The Risk Management: Evidence from the US. *British Tax Review*, 6.
- OCDE. (2013). *Co-Operative Compliance: a Framework from Enhanced Relationships to Co-Operative Compliance*. París.

- Palao Taboada, C. (1977). La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50 de 14 de noviembre de 1977. *REDF*, 15-16. Civitas.
- Palao Taboada, C. (2017). El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo. *Revista Española de Derecho Europeo*, 61. Civitas.
- Piantavigna, P. (2011). *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*. Giappichelli Editore.
- Pistone, P. (1995). *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: Cedam.
- Ramos Muñoz, D. (2012). Abuso del derecho, transacciones transfronterizas y la construcción del mercado interior y de la UE. ¿Un equilibrio imposible? *Revista Española de Derecho Europeo*, 44.
- Ribes Ribes, A. (2009). Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria. *Quincena Fiscal*, 1. Aranzadi.
- Rigaut, A. (2016). Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. *European taxation*, 11.
- Robert, E. y Tof, D. (2011). The Substance Requirement and the Future of Domestic Anti-Abuse within the Internal Market. *European Taxation*, 11(51).
- Ruiz Almendral, V. (2010). ¿Tiene futuro el test de «motivos económicos válidos» en las normas antiabuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea). *RCyT. CEF*, 329 y 330.
- Serrano Antón, F. y Zapata, S. (1998). *Infracciones y sanciones tributarias derivadas del uso de paraísos fiscales. Un estudio comparado entre España y México*. XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributario. Livro 2. Lisboa: AFP-ILADT, 11-16 de octubre.
- Sorensen, K. E. (2006). Abuse of rights in community law: a principle of substance or merely rethoric? *Common Market Law Review*, 43(2).
- Vanistendael, F. (2006). *Halifax and Cadbury Schweppes*: one single European theory of abuse in tax law? *EC Tax Review*, 4.
- Vanistendael, F. (2008). Cadbury Schweppes and Abuse from an Eu Tax Perspective. En R. de la Feria y S. Vogenauer (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law*. Oxford y Portland: Hart Publishing.
- Vanistendael, F. (2016). Can EU tax law accommodate a uniform anti-avoidance concept? *Practical problems in European and international tax law: essays in honour of Manfred Mössner*.

## Prestaciones a fondos de pensiones ante el impuesto sobre el valor añadido

**Enrique de Miguel Canuto**

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

---

### EXTRACTO

Indagación acerca de los criterios seguidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para efectuar distinciones en relación con la tributación de los fondos de pensiones en el IVA, incluyendo desvelar cuáles son las fuentes de inspiración de esta jurisprudencia.

**Palabras clave:** fondos de pensiones; IVA; jurisprudencia comunitaria.

---

*Fecha de entrada: 31-07-2018 / Fecha de aceptación: 14-09-2018*

## Provision of services to pension funds in the VAT

Enrique de Miguel Canuto

---

### ABSTRACT

Inquiry about the criteria followed by the Court of Justice of European Union to make differences in relation to the taxation of pension funds in the VAT, including disclosing the sources of inspiration of this jurisprudence.

**Keywords:** pension funds; VAT; Court of Justice of European Union rulings.

---

---

## Sumario

1. Introducción
  2. Caso ATP PensionService
    - 2.1. Fondo común de inversión
    - 2.2. Contabilización constitutiva
    - 2.3. Exención de las transferencias
  3. Caso Wheels Common Investment Fund Trustees y otros
    - 3.1. Pensiones predefinidas
  4. Caso PPG Holdings
    - 4.1. Deducción de cuotas
  5. Contabilidad internacional
  6. Fondos para prestaciones
  7. Entidades bajo control común
  8. Planes multipatronales
- Referencias bibliográficas

### Cómo citar este estudio:

De Miguel Canuto, E. (2018). Prestaciones a fondos de pensiones ante el impuesto sobre el valor añadido. *RCyT. CEF*, 427, 39-68.

## 1. INTRODUCCIÓN

¿Qué lugar ocupan los fondos de pensiones (Bessone y Carinci, 2004; Carby-Hall, 2003; Tamburini y Chassard, 2002) en el impuesto sobre el valor añadido (IVA)? ¿Están dentro o quedan fuera del ámbito del IVA? En el primer caso, ¿dan lugar a supuestos gravados o más bien a supuestos exentos? En ausencia de exención, ¿cuáles son las condiciones de deducción del IVA soportado por las sociedades gestoras de fondos de pensiones? (Barciela Pérez, 2014; De la Feria, 2007; Zut y Van der Wal, 2014; Calvo Vérguez, 2012)

Se ha discutido ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) si los servicios de gestión prestados a fondos de pensiones deben ser gravados o deben quedar exentos a los efectos del IVA, en relación con la norma que exime a los fondos de inversión. El supuesto de exención exige la concurrencia cumulativa de dos elementos: 1.º que sea prestado el servicio de gestión empresarial al fondo y 2.º que el receptor del servicio sea considerado fondo común de inversión.

El TJUE entiende que los servicios prestados por sociedades gestoras a fondos de pensiones están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención en el IVA cuando los fondos de pensiones son financiados por los partícipes beneficiarios de las pensiones abonadas, se invierte el ahorro según el principio de reparto de riesgos y los partícipes o «afiliados» asumen el riesgo de las inversiones.

Quedan fuera de la exención los fondos que no están abiertos al público, sino que supongan una ventaja que el empresario reserva únicamente para sus trabajadores, en que la pensión está predefinida en función de la duración de la relación laboral, por lo que los «afiliados» no asumen el riesgo de la gestión del fondo, y en que las aportaciones del empresario al régimen son un medio de cumplir sus obligaciones legales frente a sus empleados.

En el escenario de que no concurren las circunstancias del supuesto de exención, un sujeto pasivo que haya promocionado un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores podrá deducir el IVA soportado por las prestaciones de servicios recibidas para la gestión y el funcionamiento del fondo de pensiones, si del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata resulta la existencia de un vínculo directo e inmediato.

El polimorfismo de los fondos de pensiones y la pluralidad de estructuras subjetivas (Benito Osma, 2014 y 2008; Molinas, 2008; Monereo Pérez, 2008; Valero Carreras, 1996) en que se organizan pueden originar dificultades para la definición de su tributación en el IVA y también en la imposición directa, que exigirá esclarecer los servicios cuyo destinatario es el fondo. La finalidad del fondo atrae hacia sí la definición del contenido de los servicios recibidos.

La identificación del destinatario del servicio prestado, cuando este es un sujeto pasivo que actúa como tal, involucra la definición de quién será el Estado de la imposición, a la vista de la vigente regla de localización (Bas Soria, 2015) del artículo 44 de la Directiva IVA de 2006.

La entidad gestora territorial puede ser un establecimiento permanente de una casa central extranjera, puede ser una subsidiaria nacional de una controladora extranjera. También puede tratarse de una sociedad fiduciaria de un fideicomiso cuyos fideicomitentes residan en un Estado tercero y cuyos fideicomisarios sean residentes en otro distinto tercer Estado.

Acabaremos desvelando cuál es la fuente de inspiración que revelan los criterios esbozados por la jurisprudencia comunitaria, para delimitar los distintos supuestos de fondos de pensiones y su distinto tratamiento ante el IVA.

## 2. CASO ATP PENSIONSERVICE

El caso ATP PensionService<sup>1</sup>, resuelto por el TJUE, en Sentencia de 13 de marzo de 2014, con origen en una cuestión prejudicial elevada por el Østre Landsret (Dinamarca), aborda tres puntos cruciales en la ubicación de los fondos de pensiones ante el IVA.

Pension-Danmark es un fondo profesional de pensiones, que administra regímenes de pensiones de jubilación creados en virtud de convenios colectivos y de acuerdos de empresa por cuenta de organizaciones sindicales y de organizaciones patronales que agrupan a empleados en empresas privadas y empresas públicas. El fondo de pensiones realiza él mismo las inversiones de las cantidades recogidas en los regímenes de pensiones de jubilación. La actora, ATP PensionService, presta servicios a fondos de pensiones clientes. El principal cliente de la actora es Pension-Danmark

La secuencia en la que se insertan las prestaciones de servicios de ATP es la siguiente: 1.º ATP abre una cuenta para cada afiliado a un fondo de pensiones cliente en el régimen de pensiones que gestiona, sobre la base de la información recibida de los empresarios. 2.º El empresario comunica a ATP las aportaciones adeudadas respecto a todos sus trabajadores y, por otra parte, transfiere a la cuenta del fondo de pensiones en una institución financiera una cantidad única que representa la integridad de tales aportaciones. 3.º Posteriormente ATP abona en la cuenta de cada trabajador la cantidad que el empresario le adeuda individualmente según el convenio colectivo o el acuerdo de empresa.

ATP actualiza las cuentas en cuanto a los importes que han de abonarse y ser retirados, de manera que el saldo de la cuenta corresponde a la cuantía del ahorro para la jubilación, con exclusión de los ingresos obtenidos pero aún no consignados. ATP inicia además la retirada, en los fondos de pensiones, de las cantidades de las cuentas de los afiliados, dando la orden, a una institución financiera, de pagar tales cantidades a los afiliados.

---

<sup>1</sup> Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2014, asunto C-464/12, caso ATP PensionService (Dinamarca) (NFJ053776).

ATP lleva a cabo, por lo tanto, las siguientes funciones por cuenta de los fondos de pensiones: 1.º Funciones administrativas: en particular el suministro de información y el asesoramiento específico a los empresarios y a los trabajadores (afiliados) en relación con los regímenes ofrecidos por los fondos de pensiones. 2.º Mantenimiento y desarrollo del sistema, en relación con el desarrollo y el mantenimiento de la plataforma mediante la cual ATP presta sus servicios a los fondos de pensiones. 3.º Prestaciones de servicios relativos a las aportaciones realizadas a los fondos de pensiones y a los pagos de pensiones a los beneficiarios.

Hasta el 2002 la actora, ATP, declaró el IVA por los servicios prestados calculado sobre la contrapartida recibida de los fondos de pensiones, por cuya cuenta actúa. Reflexionando sobre la Sentencia de 5 de junio de 1997, caso SDC, asunto C-2/95 (NFJ005401), ATP consideró que sus servicios relativos a las aportaciones realizadas a los fondos de pensiones y los pagos de pensiones abonadas por estos se referían a operaciones atinentes a pagos o a transferencias, por lo que debían quedar exentos de IVA, según el número 3 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva.

ATP lo comunicó al Skatteministeriet en 2002. Mediante resolución de 2005 este concluyó que los servicios de ATP referentes a los pagos de pensiones eran operaciones relativas a pagos o a transferencias exentas de IVA, pero rechazó la exención de los servicios relativos a las aportaciones a los regímenes de pensiones de jubilación, a excepción de los servicios relativos a la recepción y al cobro de cheques. El Landsskatteretten, máxima autoridad administrativa en materia fiscal, mediante resolución de 2009, confirmó la resolución.

ATP recurrió contra la resolución confirmatoria, primero, ante el Retten i Hillerød, el cual remitió el asunto al Østre Landsret, Tribunal regional del Este. En la resolución de remisión al TJUE, el Østre Landsret señala que los servicios que el Skatteministeriet y el Landsskatteretten consideraron que no estaban exentos de IVA consistían en:

1. El registro de los empresarios que abonan las aportaciones de jubilación con base en la información recibida de tales empresarios, junto a la apertura de cuentas en el sistema de regímenes de pensiones de ATP para los trabajadores (afiliados) sobre la base de la información recibida de los empresarios.
2. La puesta a disposición de recursos para la tramitación de las aportaciones de los empresarios a los regímenes de pensiones de jubilación de manera que todas las aportaciones entregadas en favor de sus trabajadores puedan anotarse en la cuenta del fondo de pensiones en una institución financiera a través del servicio en línea (internet) o de una carta de pago.
3. La recepción y el registro de las comunicaciones de los empresarios relativas a la asignación a los distintos trabajadores del importe total recibido, en particular, el cálculo y la regularización de las cotizaciones sociales que resulten directamente de las aportaciones a los fondos de pensiones.
4. La contabilización de las aportaciones de jubilación en las cuentas de los distintos afiliados, en particular la actualización de las cuentas sobre la base de las cotizaciones efectuadas y del rendimiento obtenido en las inversiones por los fondos.

5. El registro de las aportaciones insuficientes.
6. La comunicación a los clientes de los fondos de pensiones de las cantidades pagadas para la constitución de un capital para la jubilación<sup>2</sup>.

ATP alegó ante el Østre Landsret que dichos servicios debían estar exentos de IVA, como gestión de fondos comunes de inversión, según el artículo 13, apartado 1, punto 11, letra f), de la Momsloven, Ley del IVA, que ejecuta el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, o bien en cuanto operaciones relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, transferencias, según el punto c) de la referida disposición, que, por su parte, ejecuta el número 3 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva.

Sin embargo, el Skatteministeriet consideró que los servicios prestados por ATP no podían estar exentos de IVA, porque los fondos de pensiones deben distinguirse de los fondos comunes de inversión por las siguientes razones:

1. Los fondos de pensiones combinan las prestaciones de ahorro para la jubilación y de seguro, las pensiones pueden adoptar la forma de una renta vitalicia o de una pensión pagada en una vez o después de un determinado número de años y ofrecen un seguro adicional, por riesgos biométricos, por ejemplo, en caso de fallecimiento o de incapacidad laboral.
2. Los empresarios realizan las aportaciones, en virtud de convenios colectivos, y no los trabajadores beneficiarios.
3. El objetivo de un ahorro para la jubilación es alcanzar un equilibrio entre los rendimientos percibidos estando en activo y los percibidos una vez en situación de jubilación, mientras que el objetivo propio de los fondos de inversión generalmente es obtener una plusvalía.
4. Las aportaciones a los fondos de pensiones son deducibles de la renta imponible, en cierta medida, con arreglo a las normas nacionales en materia de impuesto sobre la renta.

## 2.1. FONDO COMÚN DE INVERSIÓN

Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente la pregunta de si los fondos de pensiones descritos en esta cuestión están comprendidos en el concepto de «fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros» en el sentido del número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> El campo de juego de la doctrina sentada en una sentencia viene definido por referencia al relato fáctico de la misma. Por ello es necesaria su explicitación.

<sup>3</sup> Apartado n.º 39.

Según reiterada jurisprudencia, si bien las exenciones previstas en la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea que deben, en principio, recibir una definición común para evitar que se produzcan divergencias de un Estado a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA, de modo que los Estados no pueden modificar su contenido, no es este el caso cuando el legislador les ha encomendado la tarea de definir ciertos términos de una exención (en este sentido, las Sentencias de 4 de mayo de 2006, caso *Abbey National*, C-169/04, apartados 38 y 39 –NFJ022185–; caso *JP Morgan Fleming*, apartados 19 y 20, y de 7 de marzo de 2013, caso *Wheels Investment Fund Trustees*, C-424/11, apartado 16 –NFJ050167–). Como es el caso del número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva atribuye a los Estados miembros la facultad de determinar el concepto de «fondos comunes de inversión» (véase la sentencia del caso *Wheels*, apartado 16).

No obstante, esta facultad de determinación del concepto así reconocida a los Estados tiene su límite en la prohibición de infringir los propios términos de la exención utilizados por el legislador de la Unión Europea (en este sentido, las sentencias del caso *JP Morgan Fleming*, apartado 21, y del caso *Wheels*, apartado 17). Un Estado no puede, sin negar los propios términos de «fondos comunes de inversión», seleccionar entre los fondos de inversión aquellos que disfrutarán de la exención y aquellos que no. Por lo tanto, la disposición únicamente le atribuye la facultad de determinar, en su derecho interno, los fondos que corresponden al concepto de «fondos comunes de inversión» (en este sentido, las sentencias del caso *JP Morgan Fleming*, apartados 41 a 43, y del caso *Wheels*, apartado 17).

Por lo demás, esta facultad de determinación debe respetar los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva y el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (en este sentido, las sentencias del caso *JP Morgan Fleming*, apartados 22 y 43, y del caso *Wheels*, apartado 18).

Debe observarse que el objetivo de la exención de las operaciones relativas a la gestión de fondos comunes de inversión consiste, entre otros, en facilitar a los inversores la inversión en títulos-valores a través de organismos de inversión, excluyendo los costes del IVA y, de este modo, garantizando la neutralidad del sistema común del IVA en cuanto a la opción entre invertir directamente en títulos-valores o recurrir a la intermediación de organismos de inversión colectiva (en este sentido, las sentencias del caso *Abbey National*, apartado 62; del caso *JP Morgan Fleming*, apartado 45; del caso *Wheels*, apartado 19, y de 7 de marzo de 2013, caso *GfBk*, C-275/11, apartado 30 –NFJ050164–).

En cuanto al principio de neutralidad fiscal, este principio se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo distinto en cuanto a la percepción del IVA (en este sentido, las sentencias del caso *Abbey National*, apartado 56; del caso *JP Morgan Fleming*, apartado 29, y del caso *Wheels*, apartado 20).

Aplicándolo al caso, debe determinarse, a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, si los fondos de pensiones controvertidos constituyen «fondos comunes de inversión» en el sentido del número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de dicha directiva.

Debe recordarse que los fondos que son considerados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios en el sentido de la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (Directiva OICVM), son calificados como fondos comunes de inversión a los efectos del IVA (en este sentido, la Sentencia de 19 de julio de 2012, caso Deutsche Bank, C-44/11, apartados 31 y 32, y la sentencia caso Wheels, apartado 23).

Además, también deben considerarse fondos comunes de inversión aquellos fondos que, sin constituir organismos de inversión colectiva en el sentido de la Directiva OICVM, tengan características idénticas a estos y efectúen, por tanto, las mismas operaciones o, al menos, tengan rasgos tan similares a dichos organismos que compitan con ellos (en este sentido, las sentencias del caso Abbey National, apartados 53 a 56; del caso JP Morgan Fleming, apartados 48 a 51, y del caso Wheels, apartado 24).

Como indicó el abogado general Cruz Villalón en sus conclusiones, es indubitado que los fondos profesionales de pensiones como los controvertidos no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva OICVM. No obstante, debe examinarse si tales fondos son similares a los organismos a los que se aplica dicha directiva y si compiten con ellos.

De la Directiva OICVM, artículo 1, apartado 2, se desprende que la misma se refiere a organismos cuyo objeto exclusivo sea la inversión colectiva, en valores mobiliarios y/o en otros activos financieros líquidos, de los capitales obtenidos del público, cuyo funcionamiento esté sometido al principio del reparto de riesgos, y cuyas participaciones sean, a petición de los tenedores, vueltas a comprar o reembolsadas, directa o indirectamente, a cargo de los activos de estos organismos.

Se trata de organismos en los que se reúnen muchas inversiones y estas se distribuyen entre una gama de valores mobiliarios que pueden ser gestionados de forma eficaz para conseguir los mejores resultados posibles, y en los que cada inversión individual puede ser relativamente modesta. Estos fondos gestionan sus inversiones en nombre propio y por cuenta propia, mientras que cada cliente inversor posee una participación en el fondo, pero no las inversiones de los propios fondos (sentencia caso Deutsche Bank, apartado 33).

El criterio esencial de un fondo común de inversión es la puesta en común de activos de varios beneficiarios, permitiendo el reparto de los riesgos asumidos por tales beneficiarios sobre una gama de títulos valores. Parece que es así en el asunto principal, según las precisiones del tribunal remitente, dado que los beneficiarios de las pensiones abonadas financian los pilares segundo (régimenes profesionales) y tercero (ahorro individualizado) del régimen de pensiones de jubilación danés. Por lo demás, el Østre Landsret puntualiza que las cantidades de que se trata se invierten según el principio de reparto de riesgos y que los afiliados asumen el riesgo de las inversiones.

El TJUE distingue entre el fondo de inversión controvertido en el caso ATP y aquel de que se trata en la sentencia del caso Wheels, en que los afiliados no asumían el riesgo de la gestión del fondo de inversión en el que se agrupaban los activos del régimen de pensiones de jubilación, ya

que la pensión estaba predefinida en función de la duración de la relación laboral con el empresario y del importe del salario, y las aportaciones abonadas por el empresario al régimen de pensiones de jubilación constituían un medio para él de cumplir sus obligaciones legales frente a sus empleados (caso *Wheels*, apartados 27 a 29). En cambio, los regímenes aquí controvertidos son financiados por los beneficiarios de las pensiones abonadas y estos son los que asumen el riesgo de las inversiones.

En relación con la determinación de si un organismo constituye un fondo común de inversión, contrariamente a lo argumentado por el Skatteministeriet, carece de pertinencia que sea el empresario el que efectúe las aportaciones. En efecto, este puede estar obligado a transferir al fondo de pensiones los importes correspondientes a las cotizaciones de los trabajadores. Tal intervención material no modifica el hecho de que las cotizaciones se pagan *por cuenta de* los afiliados con fondos que debe considerarse que les corresponden debido a su trabajo, y que aquellos asumen los riesgos de las inversiones así realizadas. El Østre Landsret ha precisado que el empresario no está obligado a realizar cotizaciones adicionales para garantizar a los afiliados un rendimiento determinado.

Que el importe de las aportaciones al fondo de pensiones resulte de convenios colectivos entre las organizaciones patronales y sindicales tampoco tiene influencia en la cuestión. Este elemento no modifica el hecho de que el trabajador pague la cotización, o de que, al menos, esta se pague en su nombre y por su cuenta, y de que disfrutará del producto de sus inversiones, aun cuando asuma igualmente los riesgos. Del mismo modo, poco importa que los trabajadores tengan la posibilidad de pagar cotizaciones adicionales o de que otras personas puedan participar en el fondo de pensiones mediante planes de ahorro individual para la jubilación.

Frente a la argumentación de la Administración, el TJUE entiende que los mecanismos según los cuales se paga a los afiliados la contrapartida del ahorro tras alcanzar el límite de edad de jubilación, tanto si es en forma de capital como de renta, tampoco ponen en tela de juicio los elementos esenciales del ahorro invertido en los fondos de pensiones. Se trata de una diferencia entre los métodos del cálculo financiero de esa contrapartida y, como indicó el abogado general en sus conclusiones, son posibles las transferencias entre las diversas opciones mediante una mera operación financiera.

Contrariamente a lo que alega el Gobierno danés que las aportaciones puedan ser objeto de deducciones de la renta imponible en el contexto del impuesto sobre la renta, claro es que no puede influir en el carácter exento o no, en lo que al IVA se refiere, de las actividades de los fondos de pensiones. En efecto, una normativa nacional en materia de impuesto sobre la renta no puede poner en entredicho el carácter uniforme de las exenciones previstas en las normas comunes del Derecho de la Unión Europea en materia de IVA.

Por último, la inclusión de un elemento de garantía, manejado como nota diferencial por la Administración, consistente en un seguro, no cuestiona las características esenciales de las aportaciones a los fondos de pensiones, cuando, como ocurre en el presente caso, ese elemento es accesorio.

Efectivamente, el TJUE ha declarado que existe una prestación única, en particular, cuando debe considerarse que un elemento constituye la prestación principal mientras que otro elemento debe considerarse una prestación accesoria que comparte el tratamiento fiscal de la prestación

principal (sentencia del caso Deutsche Bank, apartado 19). Es igualmente así cuando dos o más elementos o actos que realiza el sujeto pasivo se encuentran tan estrechamente ligados que forman objetivamente una única prestación económica indisociable y cuyo desglose resultaría artificial (véase la sentencia del caso Deutsche Bank, apartado 21).

En suma, el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que pueden estar comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención en el IVA los fondos de pensiones cuando son financiados por los beneficiarios de las pensiones abonadas, se invierte el ahorro según el principio de reparto de riesgos y los afiliados asumen el riesgo de las inversiones.

Que el empresario abone las aportaciones, que su importe resulte de convenios colectivos entre las organizaciones patronales y organizaciones sindicales, que existan diferentes mecanismos financieros de restitución del ahorro, que las cotizaciones sean deducibles según las normas del impuesto sobre la renta y que sea posible agregarles un elemento accesorio de seguro, que son razones esgrimidas por la Administración, importa poco.

## 2.2. CONTABILIZACIÓN CONSTITUTIVA

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta si el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión» que figura en dicha disposición engloba una prestación de servicios como la controvertida, donde ATP presta un conjunto de servicios a Pensión-Danmark, fondo de pensiones<sup>4</sup>.

Dado que el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del concepto de «gestión de fondos comunes de inversión», debe interpretarse dicha disposición a la luz del contexto en el que se inscribe y de los objetivos y la sistemática de dicha directiva, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención que establece (véase la sentencia del caso Abbey National, apartado 59).

Procede señalar, en primer lugar, que, como hemos visto, el objetivo de la exención en el IVA de las operaciones vinculadas a la gestión de fondos comunes de inversión es, en particular, facilitar a los inversores la inversión en títulos-valores a través de organismos de inversión.

En segundo lugar, no está excluido que la gestión de fondos comunes de inversión se divida en diversos servicios diferentes que puedan estar comprendidos en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión», y que puedan disfrutar de la exención, aunque sean prestados por un gestor tercero (véanse las sentencias del caso Abbey National, apartado 67, y del caso GfBk, apartado 28).

---

<sup>4</sup> Apartado n.º 60.

En tercer lugar, del principio de neutralidad fiscal resulta que los operadores deben poder elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista estrictamente económico, más les convenga, evitando el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención prevista (véanse las sentencias del caso Abbey National, apartado 68, y del caso GfBk, apartado 31).

En cuarto lugar, el TJUE ha precisado que las operaciones a las que se refiere dicha exención son aquellas que son específicas de la actividad de los organismos de inversión colectiva (véase la sentencia del caso Abbey National, apartado 63). En particular, en relación con los servicios de gestión prestados por un gestor tercero, ha entendido que tales operaciones deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, y constituir elementos específicos y esenciales para la gestión de fondos comunes de inversión (en este sentido, las sentencias del caso Abbey National, apartados 70 a 72, y del caso GfBk, apartado 21).

Además de las funciones de gestión de cartera, constituyen funciones específicas de los organismos de inversión colectiva las funciones de administración de los propios organismos de inversión colectiva, como las indicadas en el anexo II de la Directiva 85/611/CEE, con la rúbrica «Administración» (véanse las sentencias del caso Abbey National, apartado 64, y del caso GfBk, apartado 22).

Que algunos servicios no se citen en el anexo II de la Directiva OICVM no es óbice para su inclusión en la categoría de servicios específicos comprendidos en las actividades de «gestión de fondos comunes de inversión» en el sentido del número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, puesto que el propio artículo 5, apartado 2, de la Directiva OICVM subraya que la lista del citado anexo los menciona de manera no exhaustiva (sentencia del caso GfBk, apartado 25).

Así, el TJUE ha declarado que servicios como el cálculo del importe de los rendimientos y del precio de las participaciones o acciones del fondo, las evaluaciones de activos, la contabilidad, la preparación de declaraciones para la distribución de rendimientos, la elaboración de información y documentación para las cuentas periódicas y para las declaraciones fiscales, así como la preparación de las previsiones de rendimientos, están comprendidos en el concepto de «gestión» de un fondo común de inversión en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva (véase la sentencia del caso GfBk, apartado 27).

Del mismo modo, el hecho de que los servicios prestados por un tercero no conlleven modificación de la situación jurídica y financiera del fondo tampoco impide que estén comprendidos en el concepto de «gestión» de un fondo común de inversión en el sentido de dicha disposición (sentencia del caso GfBk, apartado 26)<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Anotamos el hegeliano devenir del TJUE en este punto. En el caso SDC, en relación con elementos esenciales y específicos de las operaciones, el TJUE afirma que los servicios prestados deben tener por efecto implicar modificaciones jurídicas y financieras en las partes contratantes y en tal sentido han de ser distinguidos de la mera prestación material o técnica del servicio. Sin embargo, en el caso Abbey National, en que realiza una argumentación analógica de la doctrina SDC, deja en la cuneta la afirmación mencionada. Después, en el caso GfBk se efectúa la afirmación *contraria*, que los servicios de asesoramiento e información prestados por un tercero no conlleven una modificación

A primera vista, resulta patente que algunos de los servicios cuya exención es discutida no son de carácter meramente técnico, sino que la *contabilización materializa los derechos de los afiliados frente a los fondos de pensiones* mediante la creación de cuentas en el sistema de los fondos de pensiones y la anotación, en dichas cuentas, de las aportaciones pagadas. El efecto que parecen tener estas operaciones de anotación en las cuentas de los afiliados es que el crédito que el trabajador ostenta frente a su empresario se transforma en crédito frente al fondo de pensiones. En tales circunstancias, las referidas operaciones de anotaciones en cuenta son esenciales para la gestión del fondo común de inversión.

Corroborar esta apreciación el principio de neutralidad fiscal. En efecto, la hipotética sujeción al IVA de dichos servicios cuando los presta un tercero favorecería a los fondos de pensiones que hubieran elegido anotar ellos mismos las aportaciones por los afiliados en relación con aquellos que hubieran elegido recurrir a un tercero, aun cuando la subcontratación de tales servicios podría tener ventajas en cuanto a eficacia en favor de los fondos de pensiones y, por lo tanto, de sus afiliados (en este sentido, la sentencia del caso GfBk, apartado 31).

En relación con los demás servicios prestados por la actora, es evidente que se trata esencialmente de servicios de contabilización y de información relativos a las cuentas, que figuran en el anexo II de la Directiva OICVM.

Por lo que respecta a los restantes servicios controvertidos, parece a primera vista esencial que la persona que lleva las cuentas de los afiliados efectúa el tratamiento de la información necesaria facilitada por los empresarios o determina las aportaciones insuficientes. Por otra parte, según parece, la persona que lleva las cuentas es la que está en mejor situación para determinar los importes que aún deben abonar los empresarios a los fondos de pensiones.

Corresponde, no obstante, al tribunal remitente, que dispone de todos los elementos fácticos que permiten analizar cada una de las operaciones controvertidas, apreciar si tales servicios deben entenderse englobados en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión» a efectos del número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, tal como se interpreta en la presente sentencia.

Debe pues responderse a la segunda cuestión que el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión» engloba los servicios por los cuales un organismo materializa los derechos de los afiliados a fondos de pensiones mediante la creación de cuentas y la anotación en cuentas de las aportaciones ingresadas dentro del sistema de regímenes de pensiones. Este concepto incluye

---

de la situación jurídica y financiera del fondo no es óbice para que estén comprendidos en el concepto de «gestión» de un fondo de inversión, en el sentido de la directiva. Añadiéndose que en los apartados 26, 63 y 64 de la sentencia Abbey National, el TJUE había declarado que no solo la gestión de inversiones, que implica la elección y la cesión de los activos objeto de dicha gestión, sino también las prestaciones de administración y las prestaciones de contabilidad, quedan comprendidas en el concepto de «gestión» de un fondo de inversión (apartados n.º 26 y 27). Esta última doctrina es la importada al caso ATP PensionService (apartado n.º 69), para los fondos de pensiones.

igualmente servicios de contabilidad financiera y de información relativos a las cuentas, como los previstos en el anexo II de la Directiva OICVM.

### 2.3. EXENCIÓN DE LAS TRANSFERENCIAS

El tribunal remitente también pide que se dilucide si el número 3 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA establecida para las operaciones relativas a pagos y transferencias se aplica a un servicio, relativo a las aportaciones a un fondo de pensiones<sup>6</sup> y si debe considerarse que tal servicio es un servicio único o un conjunto de servicios distintos que deben valorarse de manera independiente<sup>7</sup>.

Según la jurisprudencia, las operaciones exentas, en el supuesto del número 3 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, se definen en función de la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, y no en función del prestador del servicio o del destinatario de este (véanse las sentencias del caso SDC, apartados 32 y 56, y de 28 de octubre de 2010, caso Axa UK, C-175/09, apartado 26 –NFJ040548–). La exención no está, pues, subordinada al requisito de que las operaciones sean efectuadas por cierto tipo de entidad o de persona jurídica, siempre que las operaciones de que se trate entren dentro del ámbito de las operaciones financieras (en este sentido, las sentencias del caso SDC, apartado 38, y del caso Axa UK, apartado 26).

El TJUE ha declarado que la transferencia es una operación consistente en ejecutar una orden de transmitir una cantidad de dinero de una cuenta bancaria a otra. Se caracteriza, en particular, por el hecho de que implica el cambio de la situación jurídica y financiera existente, por un lado, entre el ordenante y el beneficiario, y, por otro, entre estos y sus respectivos bancos y, en su caso, entre los bancos. Además, la operación que implica esta modificación es una mera transmisión de fondos entre las cuentas, con independencia de su causa (en este sentido, las sentencias del caso SDC, apartado 53, y de 28 de julio de 2011, caso Nordea Pankki Suomi, C-350/10, apartado 25 –NFJ043543–).

Esta interpretación no prejuzga el mecanismo empleado para realizar las transferencias, pudiendo estas efectuarse mediante asientos contables. Será así en el caso de transferencias entre clientes de un mismo banco, o entre cuentas de una misma persona, en las que esta es ordenante y beneficiario a la vez. En el acto de la vista, ATP precisó que, si bien la transferencia de cantidades de una cuenta corriente a una cuenta de ahorros de un mismo titular no modifica ni el acreedor ni la cuantía del crédito, en cambio, se modificarán las condiciones del crédito frente al banco. Dicha transferencia entre dos cuentas pertenecientes a un mismo titular se realizará mediante asientos en las cuentas, a partir de los cuales serán aplicables nuevas condiciones al crédito.

<sup>6</sup> El primer paso ya lo había dado la Administración tributaria, el Skatteministeriet, en resolución de 2005, al aceptar que los servicios de ATP referentes a los pagos de pensiones eran operaciones relativas a pagos o a transferencias exentas de IVA.

<sup>7</sup> Apartado n.º 77.

Tales operaciones, ya tengan lugar mediante transferencia junto con una remesa de fondos o mediante asientos en las cuentas, constituyen servicios sujetos comprendidos en la exención establecida en el número 3 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva.

Como se ha señalado en algunos servicios cuya exención se discute en el asunto principal, como las operaciones relativas a las anotaciones en las cuentas de los afiliados, no parece que sean de carácter meramente técnico sino que, según parece, materializan los derechos de los afiliados frente a los fondos de pensiones transformando el crédito del trabajador frente a su empresario en crédito frente al fondo de pensiones que le corresponde.

Incumbe, no obstante, al tribunal remitente, que dispone de todos los elementos fácticos para analizar las operaciones de que se trata, apreciar si tales servicios son comprendidos en la exención establecida en el número 3 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, tal como se interpreta en la presente sentencia. Le corresponde adicionalmente apreciar si, según la jurisprudencia mencionada, los otros servicios prestados por la actora se hallan tan estrechamente ligados a las operaciones de anotación en las cuentas de los afiliados que cabe entender forman objetivamente una única prestación económica indisoluble, cuyo desglose sería artificioso.

En conclusión, el número 3 del artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA establecida en relación con las operaciones sobre los pagos y las transferencias se aplica a los servicios por los cuales un organismo materializa los derechos de los afiliados a fondos de pensiones mediante la creación de cuentas de dichos afiliados en el sistema de regímenes de pensiones y la anotación de las aportaciones de esos afiliados en su cuenta, así como a las operaciones que son accesorias a los servicios aludidos o que constituyen con ellos una prestación económica única.

### 3. CASO WHEELS COMMON INVESTMENT FUND TRUSTEES Y OTROS

El caso *Wheels Common Investment Fund Trustees* y otros<sup>8</sup>, resuelto por el TJUE, en Sentencia de 7 de marzo de 2013, encuentra su origen en una cuestión prejudicial elevada por la Tax Chamber del First-tier, en relación con un fondo de pensiones predefinidas, reservado exclusivamente a los trabajadores de la empresa.

*Wheels Common Investment Fund Trustees Ltd.* es el *trustee* o entidad administradora de un fondo en el que se ponen en común, a efectos de inversiones, los activos de los regímenes de pensiones de jubilación establecidos por la empresa Ford Motor Company para cumplir sus obligaciones con arreglo a la legislación nacional y a los convenios colectivos. Los partícipes del sistema se denominan aquí «afiliados».

<sup>8</sup> Sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2013, asunto C-424/11, caso *Wheels Common Investment Fund Trustees* y otros (Reino Unido).

Cada régimen ofrece pensiones a una categoría de antiguos empleados, calculadas sobre la base del último salario de los miembros afiliados y de su antigüedad en la empresa. Durante su relación laboral, los afiliados al régimen, que está abierto a todos los trabajadores sin ser obligatorio, abonaban cotizaciones por un importe fijo deducido de su salario. Asimismo, el empresario abona contribuciones en la cuantía suficiente para garantizar la financiación del coste restante de las prestaciones de jubilación.

En el momento de los hechos, Capital International Limited prestaba servicios de gestión de fondos a Wheels. De conformidad con las disposiciones legislativas del Reino Unido sobre el IVA, se facturaba el IVA a Wheels y se abonaba por dicho concepto a los Commissioners, esto es, al Tesoro británico.

Durante 2007, tras dictarse la sentencia del caso Claverhouse Investment Trust, Capital International Limited solicitó a los Commissioners el reembolso del IVA correspondiente a los servicios de gestión de fondos que había prestado, sosteniendo que dichos servicios estaban comprendidos en el ámbito de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE o en el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, según el periodo de que se trate.

Mediante resolución de 2008, los Commissioners rechazaron esa solicitud. Por ello, Wheels interpuso un recurso contra dicha resolución ante la Tax Chamber del First-tier Tribunal. Si bien, según el tribunal remitente, los servicios prestados a Wheels son servicios de «gestión» en el sentido de la exención prevista en el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y en el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE, existen dudas sobre la calificación como «fondos comunes de inversión» en el sentido de la citada exención del fondo en posesión de Wheels.

En tales circunstancias, la Tax Chamber del First-tier Tribunal decidió plantear al TJUE la cuestión prejudicial relativa a si la expresión «fondos comunes de inversión» del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva sobre el IVA y del artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE puede comprender un régimen de jubilación promovido por un empresario con objeto de proporcionar pensiones a sus empleados y/o un fondo común de inversión en el que los activos de varios de esos regímenes de jubilación se reúnen con fines de inversión concurriendo las siguientes circunstancias:

1. Las pensiones a que tiene derecho cada afiliado o participe *se definen anticipadamente* en los documentos de constitución del régimen, remitiéndose a una fórmula basada en la antigüedad del afiliado al servicio de la empresa y su salario, y no con referencia al valor de los activos del régimen.
2. Solo los trabajadores de la empresa pueden participar en el régimen y disfrutar de pensiones en virtud de este. Los trabajadores tienen libertad para decidir si se afilian o no al régimen. Los trabajadores afiliados normalmente están obligados a hacer aportaciones al régimen según un porcentaje de su salario.

3. El empresario está obligado a hacer aportaciones al régimen.
4. Las aportaciones del empresario y de los afiliados o partícipes son agrupadas por el *trustee* o administradora del régimen, que las invierte, normalmente en valores, a fin de crear un fondo con el que pagar a los afiliados las prestaciones previstas por el régimen.
5. Si los activos del régimen son superiores a lo necesario para financiar las prestaciones previstas, el *trustee* o el empresario pueden optar por una o varias de las siguientes posibilidades: bien reducir las aportaciones del empresario al régimen, bien transferir el superávit al empresario o bien aumentar las prestaciones a que tienen derecho los afiliados al régimen. Mientras que si los activos del régimen son inferiores a lo necesario, entonces el empresario normalmente está obligado a compensar el déficit y, si no lo hace o no puede hacerlo, se reducen las prestaciones percibidas por los afiliados.
6. El régimen permite a los afiliados o partícipes hacer aportaciones adicionales voluntarias, que no permanecen en el régimen, sino que son transferidas a un tercero para que las invierta y ofrezca prestaciones adicionales basadas en el rendimiento obtenido por las inversiones realizadas. Estas operaciones no están sujetas al IVA.
7. Los afiliados o partícipes tienen derecho a transferir sus derechos adquiridos en el régimen, calculados en función del valor actuarial de dichos derechos, en el momento de la transferencia, a otros regímenes de pensiones.

### 3.1. PENSIONES PREDEFINIDAS

Mediante sus cuestiones, caso *Wheels Common Investment Fund Trustees* y otros, el tribunal remitente pregunta si y en qué condiciones los activos de un régimen de pensiones de jubilación y el fondo de inversión en el que se ponen en común están comprendidos en el concepto de «fondos comunes de inversión» en el sentido del número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y del artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE<sup>9</sup>.

Según reiterada jurisprudencia, si bien las exenciones previstas por el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva y por el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea que deben, en principio, recibir una definición común con objeto de evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA, de modo que los Estados miembros no pueden modificar su contenido, no es este el caso sin embargo cuando el legislador ha encomendado precisamente a estos Estados la tarea de definir ciertos extremos de la exención (en este sentido, las Sentencias de 4 de mayo de 2006, caso *Abbey National*, C-169/04, apartados

---

<sup>9</sup> Apartado n.º 15.

38 y 39 –NFJ022185–, y caso Claverhouse, apartados 19 y 20). Pues bien, estas disposiciones otorgan a los Estados la facultad de determinar el concepto de «fondos comunes de inversión» (en este sentido, las sentencias del caso Abbey National, apartados 40 y 41, y del caso Claverhouse, apartado 43).

Esta facultad de determinación así reconocida a los Estados tiene su límite, no obstante, en la prohibición de infringir los propios términos de la exención utilizados por el legislador de la Unión Europea (véase la sentencia Claverhouse, apartado 21). Un Estado miembro no puede, en particular, sin negar los propios términos de «fondos comunes de inversión», seleccionar entre los fondos comunes de inversión aquellos que se beneficiarán de la exención y aquellos que no. Por tanto, las citadas disposiciones únicamente le otorgan la facultad de determinar, en su derecho interno, los fondos que corresponden al concepto de «fondos comunes de inversión» (véase la sentencia del caso Claverhouse, apartados 41 a 43).

La facultad de determinar el concepto de «fondos comunes de inversión», reconocida a los Estados miembros, debe respetar también los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva y la Directiva 2006/112/CEE, así como el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véase la sentencia del caso Claverhouse, apartados 22 y 43).

Debe observarse, por una parte, que el objetivo de la exención de las operaciones relativas a la gestión de fondos comunes de inversión consiste, entre otros, en facilitar a los inversores la colocación de sus capitales mediante organismos de inversión excluyendo los costes del IVA y garantizando así la neutralidad del sistema común de IVA en cuanto a la opción entre invertir directamente en títulos-valores o recurrir a la intermediación de organismos de inversión colectiva (véanse las sentencias del caso Abbey National, apartado 62, y del caso Claverhouse, apartado 45).

Por otra parte, en lo que concierne al principio de neutralidad fiscal, dicho principio se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (en este sentido, las Sentencias de 16 de septiembre de 2004, caso Cimber Air, C-382/02, apartados 23 y 24 –NFJ018380–; de 8 de diciembre de 2005, caso Jyske Finans, C-280/04, apartado 39 –NFJ021356–; caso Abbey National, apartado 56, y caso Claverhouse, apartado 29). Asimismo, procede señalar que este principio no exige que se trate de operaciones idénticas. En efecto, se desprende de una jurisprudencia reiterada que dicho principio se opone también a que prestaciones de servicios similares que, por tanto, compiten entre sí, sean tratadas de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Pueden verse las Sentencias del TJUE de 23 de octubre de 2003, caso Comisión/Alemania, C-109/02, apartado 20 (NFJ015617); de 17 de febrero de 2005, caso Linneweber y Akritidis, C-453/02, apartado 24 (NFJ018818); de 26 de mayo de 2005, caso Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, apartado 54 (NFJ020126); de 8 de junio de 2006, caso L.u.p., C-106/05, apartado 32 (NFJ022504); de 12 de enero de 2006, caso Turn-und Sportunion Waldburg, C-246/04, apartado 33 (NFJ021591); de 27 de abril de 2006, caso Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04, apartado 39 (NFJ022503), y caso Claverhouse, apartado 46.

Por ello, es necesario determinar si un fondo de inversión en el que se ponen en común los activos de un régimen de pensiones de jubilación, con características como las del fondo controvertido, es idéntico a los fondos que constituyen «fondos comunes de inversión», en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva y del artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE, o es comparable a estos últimos hasta el punto de que compiten entre sí.

Debe recordarse que los fondos que constituyen organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios en el sentido de la Directiva OICVM son fondos comunes de inversión (véase, en este sentido, la Sentencia de 19 de julio de 2012, caso Deutsche Bank, C-44/11, apartado 32). Como se desprende del artículo 1, apartado 2, de la citada directiva, los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios constituyen, en efecto, organismos que, como los *unit trust* y los *open-ended investment companies* (en este sentido, la sentencia Claverhouse Investment Trust, apartado 50), tienen por objeto exclusivo, de conformidad con el objetivo perseguido por la exención prevista en el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y en el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE, la inversión colectiva en valores mobiliarios de capitales obtenidos del público.

Asimismo, también deben considerarse fondos comunes de inversión aquellos fondos que, sin constituir organismos de inversión colectiva en el sentido de la Directiva OICVM, tengan características idénticas a estos y efectúen, por tanto, las mismas operaciones o, al menos, tengan rasgos similares hasta el punto de que compitan entre sí (en este sentido, las sentencias del caso Abbey National, apartados 53 a 56, y del caso Claverhouse Investment Trust, apartados 48 a 51).

Pues bien, un fondo de inversión en el que se ponen en común los activos de un régimen de pensiones de jubilación, como el controvertido, no puede considerarse un organismo de inversión colectiva, en el sentido de la Directiva OICVM. Un fondo de este tipo no está, en efecto, abierto al público, sino que supone una ventaja ligada al empleo que los empresarios reservan únicamente para sus trabajadores. Tal fondo no es, por tanto, idéntico a los fondos que constituyen «fondos comunes de inversión», en el sentido del número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y del artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CEE.

En el caso ATP PensionService el tribunal profundizará en la distinción indicando que en el caso Wheels los afiliados no asumían el riesgo de la gestión del fondo, ya que la pensión estaba predefinida en función de la duración de la relación laboral<sup>11</sup> y, además, las aportaciones abonadas por el empresario al régimen constituían un medio para él de cumplir sus obligaciones legales frente a sus empleados. En cambio, los regímenes en examen en el caso ATP, señala, son financiados por los beneficiarios de las pensiones abonadas y estos son los que asumen el riesgo de las inversiones de los activos agrupados en el fondo.

<sup>11</sup> Podemos preguntarnos si estamos ante un plan multipatronal de prestaciones definidas, como analizaremos después, en el epígrafe 8. Planes multipatronales.

#### 4. CASO PPG HOLDINGS

En el caso PPG Holdings (PPG)<sup>12</sup>, resuelto por el TJUE en Sentencia de 18 de julio de 2013, que tiene su origen en la cuestión prejudicial elevada por el *Gerechtshof* te Leeuwarden (Países Bajos), se estudia el derecho a deducción de las cuotas soportadas por las prestaciones de servicios recibidas para la gestión y funcionamiento de los fondos de pensiones.

PPG, cumpliendo una obligación legal, integró, en favor de sus empleados, planes de pensiones en la Fundación Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland. Según la normativa neerlandesa, dichos fondos de pensiones son autónomos respecto de PPG desde un punto de vista jurídico y fiscal. El grupo PPG Industries, y no los trabajadores, pagaba íntegramente las aportaciones a los planes de pensiones.

Como confirmaron PPG y el Gobierno neerlandés en la vista, la legislación de los Países Bajos en vigor en el momento de los hechos dejaba a los trabajadores la elección de bien crear ellos mismos tal fondo, o bien confiar el cumplimiento de sus obligaciones a una compañía aseguradora, que sería la responsable del pago de las pensiones al personal jubilado. Sin embargo, no se daba la opción de retener internamente la provisión de las pensiones.

PPG Industries Fiber Glass BV, filial de PPG, celebró con varios prestadores de servicios establecidos en los Países Bajos contratos relativos a la gestión de las pensiones y del capital del fondo de pensiones. Los costes que implican estos servicios de gestión se sufragaron por dicha empresa filial y no se repercutieron al fondo de pensiones<sup>13</sup>. PPG dedujo las cantidades de IVA soportadas correspondientes a dichos costes sufragados durante los ejercicios 2001 y 2002, en concepto de impuesto soportado.

Sin embargo, se practicó a PPG una liquidación complementaria del IVA correspondiente al periodo comprendido entre 2001 y 2002. Después de que la liquidación complementaria fuese objeto de reclamación, el *Inspecteur* fiscal que conocía de la misma la confirmó. El *Rechtbank* Leeuwarden desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del *Inspecteur* de Groningen. PPG interpuso recurso contra este auto ante el *Gerechtshof* te Leeuwarden. Ante este tribunal, las partes discuten sobre la cuestión de si es válido que el *Inspecteur* emitiera una liquidación complementaria respecto del IVA deducido por la interesada.

PPG responde alegando que los gastos correspondientes a la pensión de los trabajadores, que constituyen los partícipes del fondo de pensiones, son gastos generales de empresa y, por tanto, el IVA que se le facturó puede deducirse con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la Ley

<sup>12</sup> Sentencia del TJUE de 18 de julio de 2013, caso PPG Holdings, asunto C-26/12 (Países Bajos) (NFJ051470).

<sup>13</sup> Podemos preguntarnos si estamos en el supuesto, que después estudiaremos, de plan de prestaciones definidas, en que comparten riesgos entidades bajo control común, en la modalidad en que el coste de la prestación del plan en su conjunto es cargado a una entidad individual del grupo. Véase epígrafe 7. Entidades bajo control común.

neerlandesa del IVA, sobre qué cuotas son deducibles. Con carácter subsidiario, PPG alega que, tal como se establece en el artículo 11, apartado 1, inciso i), punto 3, de la Ley del IVA, sobre gestión del capital aportado con fines de inversión colectiva por fondos y sociedades de inversión, la exención es de aplicación a los servicios que se prestan a la interesada en relación con las pensiones de los trabajadores.

El *Inspecteur* sostiene que PPG no puede considerarse ella misma destinataria de las prestaciones que ha transferido a los fondos de pensiones, y respecto de las que, además, no ha facturado ninguna contraprestación, de modo que no tiene derecho a deducir el IVA que se le ha facturado. Por lo que respecta a la cuestión subsidiaria relativa a la exención del IVA, el *Inspecteur* concluyó que los fondos de pensiones no pueden calificarse de «fondos comunes de inversión».

En estas circunstancias, el *Gerechtshof te Leeuwarden* decidió plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Un sujeto pasivo, que conforme a la legislación nacional en materia de pensiones, haya promocionado un fondo de pensiones autónomo para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores en calidad de partícipes en el fondo, puede deducir, en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva, el impuesto pagado por las prestaciones de servicios efectuadas en su favor en el marco de la aplicación de la medida en materia de pensiones y la gestión empresarial del fondo de pensiones?
2. ¿Un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener con el mínimo coste una pensión para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por los partícipes o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, puede ser calificado de «fondo común de inversión» a los efectos de la exención del número 6 del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva?

#### 4.1. DEDUCCIÓN DE CUOTAS

Mediante su cuestión prejudicial, caso PPG, el tribunal remitente la pregunta de si un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores puede deducir el IVA soportado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del fondo de pensiones, con base en el artículo 17 de la Sexta Directiva<sup>14</sup>.

Se plantea aquí un escenario distinto, siendo sus actores un fondo de pensiones, entidad autónoma, un sujeto pasivo que lo ha promocionado, y sociedades que prestan servicios de gestión del fondo, siendo las operaciones prestaciones de servicios de gestión del fondo y la estra-

<sup>14</sup> Apartado n.º 19.

tegia es ubicar al sujeto pasivo promotor como destinatario de las prestaciones de servicios de gestión del fondo.

El TJUE parte de que el régimen de deducciones establecido en la Sexta Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las Sentencias de 22 de marzo de 2012, caso Klub, C-153/11, apartado 35 –NFJ046320–, y de 4 de octubre de 2012, caso PIGI, C-550/11, apartado 21 –NFJ048479–).

Para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho, es necesaria, en principio, la existencia de una *relación* directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA y que den derecho a deducir (véanse las Sentencias de 8 de junio de 2000, caso Midland Bank, C-98/98, apartado 24 –NFJ009256–, y de 22 de febrero de 2001, caso Abbey National, C-408/98, apartado 26 –NFJ010200–).

Es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase la Sentencia de 21 de febrero de 2013, caso Becker, C-104/12, apartado 20 –NFJ049862–).

En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (véanse las Sentencias de 29 de octubre de 2009, caso SKF, C-29/08, apartado 60 –NFJ035692–; de 16 de febrero de 2012, caso Eon Aset Menidjmont, C-118/11, apartado 48 –NFJ045785–, y de 30 de mayo de 2013, caso X, C-651/11, apartado 55 –NFJ051037–).

Por lo tanto, ha de comprobarse si en el caso de autos, pese al hecho de que el fondo promocionado por el PPG constituye una entidad jurídicamente autónoma de esta última, la existencia del referido vínculo resulta del conjunto de las circunstancias de hecho relativas a las transacciones de que se trata.

Ha quedado acreditado que PPG ha adquirido las prestaciones de que se trata para garantizar la administración de las pensiones de sus empleados y la gestión del patrimonio del fondo de pensiones promovido para garantizar las mencionadas pensiones. Al establecer el fondo, el PPG

ha cumplido una obligación legal que le incumbía en cuanto empresario y, en la medida en que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad en el referido marco forman parte de sus gastos generales, lo que corresponde al tribunal remitente verificar son, como tales, elementos integrantes del precio de los productos de PPG (en este sentido, la Sentencia de 26 de mayo de 2005, caso Kretztechnik, C-465/03, apartado 36 –NFJ020125–).

En estas circunstancias, cabe considerar que la adquisición de prestaciones por las que se soporta el IVA se debe exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación y que existe un vínculo directo e inmediato. En ausencia de un derecho a deducir el impuesto soportado, a efectos dialécticos, el sujeto pasivo no solamente quedaría privado de la ventaja fiscal resultante de la aplicación del régimen de deducciones, debido a la elección legislativa de proteger las pensiones por la separación legal entre el empresario y el fondo de pensiones, sino que tampoco quedaría garantizada la neutralidad del IVA.

No desvirtúa esta consideración la posibilidad de cumplir la obligación legal de establecer un régimen de pensiones para los trabajadores del sujeto pasivo por medios distintos del de promocionar un fondo en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma. En efecto, la tesis contraria restringiría la libertad que se reconoce a los sujetos pasivos de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales (véase la Sentencia de 22 de diciembre de 2010, caso RBS Deutschland Holdings, C-277/09, apartado 53 –NFJ041071–).

Procede pues responder que un sujeto pasivo que haya promocionado un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma, para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores puede deducir el IVA soportado por las prestaciones de servicios recibidas para la gestión y el funcionamiento del referido fondo de pensiones, siempre que del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trata resulte la existencia de un vínculo directo e inmediato.

Como cuestión subsidiaria, el tribunal remitente preguntaba si el número 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un fondo de pensiones establecido con la finalidad de obtener una pensión de jubilación para los partícipes en el fondo, al que se aporta y en el que se invierte capital por los partícipes o por cuenta de los partícipes y del que se distribuyen los rendimientos, puede ser calificado de «fondo común de inversión» a los efectos de dicha disposición.

De la resolución de remisión se desprende que esta segunda cuestión prejudicial únicamente se planteaba subsidiariamente, en el supuesto de que debiera darse una respuesta negativa a la primera cuestión. Además, esta segunda cuestión, en lo esencial, es idéntica a la cuestión a que el TJUE dio anteriormente respuesta, en sentido negativo, en su Sentencia de 7 de marzo de 2013, en el caso *Wheels Investment Fund Trustees*. Ahora bien, las prestaciones de servicios a favor del fondo de pensiones, para garantizar la gestión del patrimonio del fondo, no puede consistir en servicios que sean prestados a la empresa promotora sino que su destinatario ha de ser el fondo de pensiones. Con los elementos enunciados en la sentencia, la filial *Fiber Glass BV*, en mi opinión,

no tiene derecho a deducción de las cuotas soportadas con base en el artículo 17 de la directiva. La imputabilidad subjetiva de un servicio prestado no puede quedar al arbitrio del sujeto pasivo del impuesto, que es una obligación reglada. No puede ser deducida una cuota de un servicio del que no se es destinatario. La exigencia de autonomía jurídica y fiscal del fondo de pensiones, su separación legal, es incompatible con que la empresa promotora se presente como *alter ego* del fondo de pensiones a efectos fiscales.

## 5. CONTABILIDAD INTERNACIONAL

La comprensión de la jurisprudencia comunitaria relativa a la fiscalidad de los fondos de pensiones en el IVA solo es posible contextualizándola en los patrones de la contabilidad internacional (Nobes y Parker, 2010; Lainez Gadea, 2001; Jarne Jarne, 1997), que distingue entre planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas, para empleados. *La distinta contabilización traerá distinta tributación.*

Los planes de aportaciones definidas, según la norma internacional de contabilidad (NIC) n.º 19, son planes de retribuciones posempleo, en los cuales la entidad realiza aportaciones de carácter predeterminado a un fondo, que es una entidad separada y no tiene obligación legal<sup>15</sup> ni obligación implícita de realizar aportaciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender las prestaciones a los empleados que se relacionen con los servicios prestados en el periodo presente y en los anteriores («riesgo de inversión»). Mientras que los planes de prestaciones definidas son conceptuados como planes de retribuciones posempleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.

En los planes de aportaciones definidas, las consecuencias que se producen son que la obligación legal o implícita<sup>16</sup> de la entidad se limita al importe que haya acordado aportar al fondo. De esta forma, el importe de las prestaciones posempleo a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las aportaciones pagadas por la entidad, y eventualmente el empleado, a un plan de prestaciones posempleo o a una compañía de seguros, junto con los rendimientos de las inversiones procedentes de las aportaciones. Que, en consecuencia, el riesgo actuarial, de

<sup>15</sup> Una obligación legal, en contabilidad internacional, es aquella que se deriva: a) de un *contrato*, ya sea a partir de condiciones explícitas o de condiciones implícitas; b) que se deriva de la legislación o c) de otra causa de tipo legal (NIC n.º 37). La contabilidad internacional contraponen obligación legal, que es una obligación formalizada, con base en una pauta previa, a obligación implícita, que es un compromiso no formalizado, que encuentra su base en una actuación o práctica previa de la empresa.

<sup>16</sup> Una obligación implícita, en contabilidad internacional, es aquella que se deriva de las *actuaciones* o prácticas anteriores de la propia entidad, en que por razón de un patrón de comportamiento en el pasado, por políticas empresariales de notorio conocimiento o por una concreta declaración efectuada, la entidad ha puesto de relieve ante terceros estar dispuesta a aceptar determinado compromiso o responsabilidad y, en consecuencia, ha generado una expectativa, ante los terceros, de cumplir su compromiso o responsabilidad (NIC n.º 37).

que las prestaciones resulten menores que las esperadas, y el riesgo de inversión, de que los activos invertidos sean insuficientes para atender las prestaciones esperadas, son asumidos, en sustancia, por el *empleado*<sup>17</sup>.

En los planes de prestaciones definidas, las consecuencias que se producen son: que la obligación de la entidad consiste en suministrar las prestaciones acordadas a los empleados actuales y empleados anteriores y que tanto el riesgo actuarial, de que las prestaciones tengan un coste mayor que el esperado, como el riesgo de inversión, son asumidos, nuclearmente, por la propia *entidad*. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas<sup>18</sup>.

Frente a la sencillez de la contabilización de los planes de aportaciones definidas se señala la complejidad de la contabilización de los planes de prestaciones definidas.

La contabilización de los planes de aportaciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la entidad que informa en sus estados financieros, para cada periodo, estará determinada por los importes a aportar en ese periodo. En consecuencia, no se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación o el gasto para la entidad, y por tanto no existe la posibilidad de que se den ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se miden sobre una base sin descontar, como regla general<sup>19</sup>.

Sin embargo, la contabilización de los planes de prestaciones definidas es considerada compleja, puesto que se requiere suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto para la entidad, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se van midiendo sobre una base descontada<sup>20</sup> porque pueden ser liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios involucrados<sup>21</sup>.

La diferenciación entre planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas es criterio inspirador de la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, que ha distinguido entre fondos de pensiones financiados por los partícipes o beneficiarios y en que los trabajadores partícipes o afiliados asumen el riesgo de las inversiones (caso ATP PensionService) y, por otra

---

<sup>17</sup> Párrafo n.º 28.

<sup>18</sup> Párrafo n.º 30.

<sup>19</sup> Párrafo n.º 50.

<sup>20</sup> Tipo de descuento a aplicar a las obligaciones por prestaciones posemplo se determinará tomando como referencia los rendimientos de mercado de las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad, al final del periodo. Para los Estados cuya moneda no tenga un mercado profundo de bonos empresariales de alta calidad, se tomarán los rendimientos de mercado de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda, al final del periodo de presentación (párrafo n.º 83).

<sup>21</sup> Párrafo n.º 55.

parte, fondos de pensiones en que partícipes o afiliados no asumen el riesgo de gestión de los fondos y que no están abiertos al público (caso Wheels).

Si bien hay que advertir que existen supuestos de planes de prestaciones definidas multi-patronales o multiempresariales en que la entidad contabiliza las partidas relativas al plan como si fuera un plan de aportaciones definidas (párrafos n.º 36 y 38). Esta «mutación» contable de la fisonomía del plan puede ser origen de desaconsejable confusión y trastocar la identificación de la definición de la exacta tributación.

## 6. FONDOS PARA PRESTACIONES

Respecto a los fondos de prestaciones para los empleados, están integrados por activos mantenidos a largo plazo, que sean distintos de instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa y en los que concurren tres condiciones:

- 1.<sup>a</sup> Son activos poseídos por una entidad, un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, existen solamente para pagar o financiar prestaciones a los empleados, de manera que los activos solo están disponibles para ser usados con el fin de pagar o financiar prestaciones de los empleados.
- 2.<sup>a</sup> Los activos del fondo no están disponibles para hacer frente a las deudas pendientes con los acreedores de la entidad que informa, ni siquiera en caso de quiebra de la entidad.
- 3.<sup>a</sup> Son activos que no pueden retornar a la entidad que informa salvo en el caso en que los activos que quedan en el plan sean suficientes para cumplir todas las obligaciones del plan o de la entidad que informa relacionadas con las prestaciones de los empleados y el caso de que los activos retornen a la entidad para reembolsar las prestaciones a los empleados ya pagados por ella.

Activos que pueden integrarse en el fondo, y que se medirán a valor razonable, son: efectivo y equivalentes al efectivo, instrumentos de patrimonio, instrumentos de deuda, propiedades inmobiliarias, instrumentos derivados, incluyendo permutas financieras, certificados de fondos de inversión, títulos valores y deuda estructurada. Incluso activos del plan consistentes en propiedades ocupadas por la entidad, y otros activos de la entidad utilizados por esta.

Los planes de prestaciones definidas pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a un fondo o a otra entidad, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar las prestaciones a los empleados.

El pago de las prestaciones financiadas a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no solo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también

de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión que son asociados al plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en relación con un plan de prestaciones definidas no necesariamente coincidirá con el importe de las aportaciones al plan en el periodo<sup>22</sup>.

Pueden ser poseídos por el fondo instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad promotora, medidos a valor razonable, aun cuando como tales no se consideren integrados en el fondo. Entre los pasivos del fondo podemos encontrar cuentas por pagar, de origen comercial y de origen no comercial, que no tengan relación con las prestaciones de los empleados y también pasivos procedentes de instrumentos derivados que no tengan relación con prestaciones a empleados. Ciertamente la exención en el IVA, en cuanto fondo de pensiones, no puede alcanzar a partidas ajenas a los fines del fondo, lo que conducirá a poner en juego la regla de prorrata, en estos supuestos.

## 7. ENTIDADES BAJO CONTROL COMÚN

Los planes de prestaciones definidas para empleados en los que se comparten riesgos entre varias entidades bajo control común, así, entre una entidad controladora y sus empresas subsidiarias, han de ser distinguidos de los planes multipatronales o multiempresariales<sup>23</sup>. Una entidad que participe en este tipo de plan obtendrá información sobre el plan en su conjunto, medido de acuerdo con la NIC n.º 19, sobre la base de supuestos aplicables a la totalidad del plan.

Caso de que exista un acuerdo contractual o una política establecida de cargar, a las entidades individuales del grupo, el coste neto<sup>24</sup> de las prestaciones definidas del plan en su conjunto, medido de acuerdo con la NIC n.º 19, entonces la entidad reconocerá en sus estados financieros separados o individuales el coste neto de las prestaciones definidas<sup>25</sup> cargado de esta forma.

Caso de que no hubiese ningún acuerdo ni política establecida, se reconocerá el coste neto de las prestaciones definidas en los estados financieros separados o individuales de la entidad del grupo

<sup>22</sup> Párrafo n.º 56.

<sup>23</sup> Párrafo n.º 40.

<sup>24</sup> Las partidas que integran el coste del servicio son las siguientes: 1.ª coste de los servicios presente, que es el incremento en el valor presente de la obligación por prestaciones definidas que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente; 2.ª coste de servicios pasados, que es el cambio en el valor presente de la obligación por prestaciones definidas por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, y 3.ª las ganancias o pérdidas en el momento de efectuar la liquidación.

<sup>25</sup> El pasivo neto por prestaciones definidas tiene como núcleo la diferencia entre dos magnitudes: 1.ª pagos futuros esperados necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores (*obligaciones por prestaciones definidas*) y 2.ª el valor razonable de los activos del plan, que es el precio que se percibiría por vender (precio vendedor) el activo en una transacción ordenada entre «participantes en el mercado», en la fecha de la medición.

que sea la empleadora que patrocina el plan. Las demás entidades del grupo reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un coste igual a sus aportaciones a pagar en el periodo.

La participación en este plan para empleados, en escenario de grupo, debe ser considerada una transacción con «partes relacionadas», o «vinculadas», para cada entidad individual del grupo, atendida la relación de control o dominación configuradora del mismo.

Si una entidad participa en un plan de prestaciones definidas que comparte riesgos entre entidades bajo control común, revelará: a) El acuerdo contractual o la política establecida para cargar el coste neto por prestaciones definidas, o la inexistencia de tal política. b) La política para determinar la aportación a pagar por la entidad. c) Si la entidad contabilizase la distribución del coste neto por prestaciones definidas, revelará toda la información requerida sobre el plan en su conjunto. d) Si la entidad contabiliza la aportación por pagar para el periodo entonces solo deberá revelar determinada información sobre el plan en su conjunto<sup>26</sup>.

La definición de cuándo dos entidades relacionadas están bajo control común en ocasiones puede suscitar dificultad en escenarios con presencia de participaciones indirectas y de participaciones recíprocas de unas entidades en otras.

## 8. PLANES MULTIPATRONALES

Los planes multipatronales o multiempresariales para empleados, que deben ser diferenciados de los planes gubernamentales, y que pueden ser planes de aportaciones definidas y también pueden ser de prestaciones definidas, se caracterizan por *juntar los activos* aportados por distintas entidades, entidades que no están bajo control común y por utilizar dichos activos para proporcionar prestaciones a los empleados de una pluralidad de entidades, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de prestaciones se determinan agregadamente sin tener en cuenta la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan.

Un ejemplo de plan de prestaciones definidas multipatrol es un plan en que concurren dos notas: 1.<sup>a</sup> que está financiado por pagos sobre la marcha: las aportaciones se establecen al nivel que se espera que sea suficiente para pagar las prestaciones que venzan en el mismo periodo y las prestaciones futuras acumuladas durante el periodo presente serán pagados con las contribuciones futuras y 2.<sup>a</sup> en que las prestaciones a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio, y las entidades participantes no tienen la posibilidad realista de retirarse del plan sin efectuar una aportación por las prestaciones acumuladas por los empleados hasta la fecha de desvinculación<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Párrafo n.º 149.

<sup>27</sup> Párrafo n.º 35.

Este plan crea un *riesgo actuarial* para la *entidad*: si el costo final de las prestaciones ya acumuladas al final del periodo sobre el que se informa es mayor de lo esperado, la entidad tendrá que incrementar sus aportaciones o persuadir a los empleados de que acepten una reducción de sus prestaciones. Por tanto, este es un plan de prestaciones definidas.

Hemos de distinguir entre los planes multipatronales y los planes para empleados administrados colectivamente<sup>28</sup>. Un plan administrado colectivamente es una mera agrupación de planes individuales, combinados para permitir que los empleadores participantes combinen sus activos a efectos de realizar inversiones, y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos de los distintos empleadores se mantienen *segregados* en beneficio exclusivo de sus propios empleados.

Los planes administrados colectivamente no plantean problemas contables particulares, porque la información para tratarlos como otros planes individuales está siempre disponible, y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados presentes o retirados de otras entidades. Las definiciones ofrecidas en la NIC n.º 19 requieren que una entidad clasifique a un plan administrado colectivamente como un plan de aportaciones definidas o de prestaciones definidas, de acuerdo con las cláusulas del plan, incluyendo cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de las condiciones formales.

---

## Referencias bibliográficas

- Almudí Cid, J. (2016). Impuesto sobre el valor añadido. En De la Peña Velasco, Falcón y Tella y Martínez Lago (Dir.), *Sistema fiscal español* (7.ª ed.). Madrid.
- Barciela Pérez, J. A. (2011). Las operaciones compuestas por varios elementos en el IVA. El asunto Everything Everywhere. *Quincena fiscal*, 9.
- Barciela Pérez, J. A. (2012). Los servicios de mensajería electrónica relativos a pagos interbancarios y a operaciones con títulos en el IVA. El asunto Nordea. *Quincena fiscal*, 11.
- Barciela Pérez, J. A. (2014). La gestión de los fondos profesionales de pensiones en el IVA. Los asuntos PPG y ATP. *Quincena Fiscal*, 18.
- Bas Soria, J. (2015). *El IVA en las operaciones internacionales*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Benito Osmá, F. (2008). *Los partícipes y beneficiarios en la nueva regulación de los planes y fondos de pensiones*. Madrid.
- Benito Osmá, F. (2014). Planes de Pensiones y derechos complementarios en la UE. *Revista de Derecho bancario y bursátil*, 135.
- Bessone, M. y Carinci, F. (Dir.) (2004). *La previdenza complementare*. Turín.

---

<sup>28</sup> Párrafo n.º 38.

- Calvo Vérguez, J. (2012). La exención del IVA en las operaciones interiores: art. 20.uno.16.º, 17.º y 18.º de la Ley 37/1992. En Chico de la Cámara y Galán Ruiz (Dirs.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, vol. 1, Madrid.
- Carby-Hall, J. (2003). Los planes/fondos de pensiones en Reino Unido. *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, 3.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos Aires.
- Feria, R. de la (2007). The EU VAT Treatment of Insurance and Financial Services (again) under Review. *EC Tax Review*, 16.
- Jarne Jarne, J. I. (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid.
- Lainez Gadea, J. A. (Coord.) (2001). *Manual de Contabilidad internacional*. Madrid.
- Molinas, C. (2008). *Instrumentos financieros para la jubilación*. Madrid.
- Monereo Pérez, J. L. (2008). *Los Planes de Pensiones en el Sector Público*. Pamplona.
- Nobes, C. y Parker, R. (2010). *Comparative international accounting*. (11.ª ed.). London: FT Prentice Hall.
- Rancaño Martín, M. A.; Mochón López, L. y Almagro Martín, C. (2008). *La fiscalidad de los sistemas de ahorro-previsión*. Valencia.
- Tamburini, G. y Chassard, Y. (2002). *Fonds de Pension. Comment font les autres pays*. París.
- Tejerizo López, J. M. (2017). El impuesto sobre el valor añadido. En Cayón Galiardo, Martín Queralt y Tejerizo López (Dirs.), *Manual de Derecho tributario*. (Parte especial). (14.ª ed.). Madrid.
- Valero Carreras, D. (1996). Planes y fondos de pensiones en la empresa. *Noticias de la Unión Europea*.
- Vázquez del Rey Villanueva, A. (2017). Impuesto sobre el valor añadido (III). Operaciones internacionales. En Merino Jara (Dir.) y Lucas Durán (Coord.) *Derecho tributario*. (Parte especial). (6.ª ed.). Madrid.
- Zut, J. y Van der Wal, S. (2014). Will new developments regarding pension funds and VAT lead to additional taxation of retirement plans? *Derivatives and financial instruments*, 2.

## Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes

Diego Martín-Abril y Calvo\*

*De Gómez-Acebo & Pombo*

---

### EXTRACTO

Este trabajo expone las líneas generales de la nueva Directiva (2018/822, de 25 de mayo) que obliga a los intermediarios fiscales a comunicar a la Administración tributaria las operaciones o mecanismos que, con arreglo a la misma, pudieran calificarse de planificación fiscal transfronteriza potencialmente agresiva. Dicha obligación, cuando no medie intermediario o se invoque secreto profesional, se trasladará a los contribuyentes. De esta nueva obligación, que está en línea con la acción 12 de BEPS, cabe destacar su carácter plenamente disuasorio, la inmediatez de los plazos en los que se deben comunicar los mecanismos a la Administración, la definición de dichos mecanismos a través de las denominadas señas distintivas indicativas de riesgo fiscal, el concepto expansivo de intermediario fiscal que se contempla o la «rapidez» con la que se va a aplicar esta Directiva.

Finalmente, será importante la labor del legislador nacional, ya que cuestiones como el funcionamiento del secreto profesional o el régimen sancionador se deberán regular en la norma de transposición.

**Palabras clave:** intermediario fiscal; planificación fiscal potencialmente agresiva; obligación de comunicar los mecanismos transfronterizos; secreto profesional.

---

*Fecha de entrada: 20-04-2018 / Fecha de aceptación: 28-05-2018 / Fecha de revisión: 11-07-2018*

---

\* Con la colaboración inestimable de Soraya Fabo Landa

## Reportable cross-border potentially aggressive tax planning arrangements: A new directive that concerns tax consultants, other intermediaries and the taxpayers themselves

Diego Martín-Abril y Calvo

---

### ABSTRACT

This paper presents the general guidelines of the new Council Directive (EU) (2018/822 of 25 May) which enforces tax intermediaries to disclose to the Tax Authorities the transactions or mechanisms that, according to the said Directive, may qualify as a potentially aggressive cross-border tax-planning arrangement. In the absence of an intermediary or when a legal professional privilege applies, this obligation to disclose falls on the taxpayer. The most relevant aspects of this new reporting obligation are that it is along the line of Action 12 of BEPS, its fully dissuasive nature, the immediacy of the deadlines in which the mechanisms must be communicated to the Tax Authorities, the definition of the said mechanisms through the so-called «hallmarks» that present an indication of a potential risk of tax avoidance, the broad definition of tax intermediary and the «quickness» in which it is going to be implemented.

Finally, the work of the legislators of the Member States will be significant, since they will need to lay down rules regarding the professional privilege application and the penalties regime for infringement of the mandatory disclosure rules.

**Keywords:** tax intermediary; potentially aggressive tax planning arrangement; mandatory disclosure of cross-border arrangements; legal professional privilege.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. Motivación y objetivo de la Directiva del Consejo
- III. Acción 12 de BEPS
- IV. Derecho comparado
- V. Situación en España. Antecedentes
- VI. Base jurídica de la Directiva
- VII. Contenido de la Directiva
- VIII. Mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación
- IX. Obligados a comunicar
- X. Plazos
- XI. Información a comunicar y posterior intercambio a Estados afectados
- XII. Régimen sancionador ante la falta de comunicación del mecanismo y régimen sancionador respecto de las operaciones que se comunican
- XIII. Entrada en vigor
- XIV. Conclusiones

### Cómo citar este estudio:

Martín-Abril y Calvo, D. (2018). Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes. *RCyT. CEF*, 427, 69-110.

## I. INTRODUCCIÓN

Con el objeto de reforzar la transparencia fiscal y la lucha contra la planificación fiscal agresiva, el 5 de junio de 2018 se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* (DOUE) la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (en adelante, la Directiva o la Directiva del Consejo).

Como indicábamos, esta Directiva modifica una vez más la actual Directiva 2011/16/UE<sup>1</sup> e introduce nuevas disposiciones con el objeto de reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal y, en particular, en relación con la obligación de los Estados miembros a:

- a) Establecer normas para la revelación obligatoria a las autoridades nacionales competentes de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva con un elemento transfronterizo (los «mecanismos») por parte de los intermediarios y de los contribuyentes.
- b) Garantizar que las autoridades tributarias nacionales intercambien automáticamente esa información con las autoridades tributarias de otros Estados miembros.

Como antecedente inmediato de la Directiva cabe señalar la invitación que hizo el Consejo de la Unión Europea a la Comisión, en sus conclusiones de 25 de mayo de 2016, a que estudiara iniciativas legislativas que estuviesen ligadas a la acción 12 del proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (en adelante, BEPS) de la OCDE/G20, para «exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva». Un año más tarde, el pasado 21 de junio de 2017, la Comisión presentó la Propuesta de Directiva y comenzó su tramitación oficial.

---

<sup>1</sup> A estos efectos, la Directiva 2014/107/UE del Consejo introdujo un Estándar común de comunicación de información sobre las cuentas financieras dentro de la Unión. Asimismo, la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo introdujo el intercambio automático de información relativa a acuerdos tributarios previos transfronterizos y la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo estableció el intercambio automático obligatorio de información sobre los informes país por país de las empresas multinacionales entre las autoridades tributarias. Finalmente, la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo impuso a los Estados miembros la obligación de otorgar a las autoridades tributarias acceso a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las entidades financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Asimismo, el Comité Económico y Social Europeo y el Parlamento Europeo emitieron dictámenes sobre la Propuesta de Directiva del Consejo el pasado 18 de enero y 1 de marzo de 2018 respectivamente. El Comité Económico y Social Europeo respaldó la propuesta de la Comisión, si bien indicó que eran necesarios criterios más precisos para establecer qué transacciones están sujetas a comunicación a fin de evitar que las empresas informen más de lo necesario. Asimismo, para cumplir el requisito de proporcionalidad, el Comité Económico y Social Europeo exigió que los costes administrativos se redujeran al máximo, independientemente del tamaño de la empresa y, como finalmente ocurrió, que se revisara el plazo de cinco días para la comunicación. El Parlamento Europeo, por su parte, introdujo cambios menores en la propuesta de la Comisión.

Finalmente, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) alcanzó en la reunión de 13 de marzo de 2018 el acuerdo político previo a la aprobación definitiva de la Propuesta de Directiva por el Consejo. Esta nueva versión contenía algunas modificaciones relevantes en relación con la que se presentó en junio de 2017, en particular, se ampliaron los plazos de comunicación de los mecanismos por parte de los obligados a la Administración, se modificaron en busca de una mayor seguridad varias de las señas distintivas, se amplió el ámbito subjetivo de los obligados a declarar (test de conocimiento) y, quizás el cambio más importante, se contempló una demora en aplicar la Directiva de un año y medio (del 1 de enero de 2019 al 1 de julio de 2020). No obstante, tal y como se indicará posteriormente, este plazo es en cierto modo «engañoso», ya que también tendrá que informarse sobre los mecanismos transfronterizos que se empiecen a ejecutar («cuya primera fase se haya ejecutado») entre la fecha de entrada en vigor de la Directiva y la fecha de aplicación de la misma. Es decir, aquellos que se hayan empezado a elaborar o ejecutar desde el 25 de junio de 2018.

Una vez aprobada y publicada en el DOUE, sus disposiciones tendrán que ser objeto de transposición a nuestro ordenamiento no más tarde del 31 de diciembre de 2019, siendo de aplicación a partir del 1 de julio de 2020 (con la matización antes señalada). Dicha transposición no podrá ser una mera «copia» de la Directiva, ya que hay cuestiones, muy relevantes, que se han dejado en manos del legislador nacional, por lo que habrá que realizar un adecuado seguimiento de los cambios normativos para ver cómo se implementan cuestiones como el secreto profesional o el régimen sancionador.

En cualquier caso, es de destacar nuevamente la celeridad con la que se ha tramitado esta nueva Directiva (en menos de un año)<sup>2</sup>, en línea con otras precedentes que han tenido como común denominador la lucha contra el fraude y la erosión fiscal o la transparencia fiscal.

En resumen, a través de estas notas se expondrán las principales características de esta nueva obligación, se analizará desde el punto de vista del derecho comparado (incluida la situación en España) y desde la perspectiva de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y, en particular, la acción 12 de BEPS, se describirán, en particular, las señas dis-

---

<sup>2</sup> La Propuesta de Directiva se presenta por la Comisión el 21 de junio de 2017, se avanza de manera considerable durante la presidencia estonia y se cierra durante la presidencia búlgara, periodo en el que se han celebrado cuatro reuniones del Grupo «cuestiones fiscales», otra del Grupo de Alto Nivel y otra del COREPER.

tintivas indicativas de elusión o fraude fiscal, los plazos de comunicación de los mecanismos, los obligados a comunicar y la entrada en vigor. Finalmente, también se entrará al análisis de aquellos aspectos que el legislador español, en el momento de la transposición, debe abordar, en especial, el régimen sancionador y el secreto profesional.

## II. MOTIVACIÓN Y OBJETIVO DE LA DIRECTIVA DEL CONSEJO

Como ya hemos indicado, el objetivo principal de esta Directiva del Consejo es reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza y la transparencia fiscal.

Por un lado, tal y como viene demostrando de forma reiterada tras el inicio de la crisis, la lucha contra la planificación fiscal agresiva constituye una de las prioridades de la Unión Europea dado que dichas estructuras están adquiriendo una complejidad creciente, desarrollándose en varias jurisdicciones y produciendo, en consecuencia, que los ingresos fiscales de los Estados miembros se vean reducidos.

La Directiva pone el foco en el papel que desarrollan determinados **asesores e intermediarios fiscales**, al ayudar activamente a sus clientes en estructuras de planificación fiscal agresiva que les permita reducir su carga fiscal y ocultar dinero en paraísos fiscales. De hecho, el Parlamento Europeo, en línea con la acción 12 del proyecto BEPS de la OCDE, ya venía reclamando medidas más estrictas y desincentivos más eficaces contra los intermediarios que prestan ayuda relacionada con los sistemas de evasión fiscal. En particular, esta acción 12 recomienda que los países introduzcan un régimen para la revelación obligatoria de los mecanismos de planificación fiscal agresiva, si bien no se trata de un estándar mínimo y no define ninguna norma específica que haya que cumplir.

Desde la perspectiva nacional, posteriormente se analizará alguna iniciativa que afecta a los asesores fiscales, si bien, desde el ámbito de la buena gobernanza. No obstante, también parece conveniente traer a colación una Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 1729/2016 –NFJ066636–) en la que se preguntaba cómo podían no estar procesados los asesores que habían diseñado esas operaciones y que tanta repercusión está teniendo en otros procesos. Concretamente señala la sentencia:

«Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora del Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado».

Por otra parte, la transparencia fiscal y, en particular, el intercambio de información entre las Administraciones tributarias es otro de los pilares fundamentales de la estrategia de la Comisión para combatir la elusión y evasión fiscales. El objetivo es reforzar dicha transparencia en una fase temprana, antes de que se implemente la estructura en cuestión.

Asimismo, esta disposición complementa a otras normas e iniciativas, tales como el Estándar común de comunicación de información sobre cuentas en el extranjero que entró en vigor en la Unión Europea mediante las normas establecidas en la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, y se aplica a la información relativa a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, así como a la Cuarta Directiva contra el blanqueo de capitales y su revisión actual, que también adopta una posición firme contra la actual falta de transparencia o la inseguridad respecto de la titularidad real.

La Directiva persigue también conseguir un efecto disuasorio tanto para los intermediarios fiscales, que les abstenga de concebir, comercializar e implementar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, como para los contribuyentes que sabrán que su información va a ser objeto de revelación obligatoria. Por su parte, la obtención de información de forma temprana por parte de la Administración tributaria también debiera provocar que la misma reaccione con celeridad y se pronuncie, de forma más o menos formal, sobre la validez de los mecanismos, pudiendo incluso reaccionar a través de propuestas de modificaciones normativas, en la medida en que pueda entender que esas estructuras suponen mecanismos en los que prima el abuso fiscal.

El Consejo considera que la planificación fiscal agresiva constituye un falseamiento del funcionamiento del mercado interior, al provocar una situación de competencia fiscal desleal cuando determinadas empresas trasladan sus beneficios hacia jurisdicciones de bajo nivel impositivo, viéndose afectados de forma negativa aquellos Estados miembros en los que se han generado dichos beneficios. Pues bien, según afirma el Consejo, esta información ayudará a los Estados miembros a proteger sus bases imponibles directas y a aumentar los ingresos fiscales.

Finalmente, el Consejo observa que las disposiciones destinadas a atajar la planificación fiscal agresiva adoptadas a escala nacional no pueden ser plenamente eficaces y, por tanto, es necesario emprender una acción colectiva a nivel de la Unión Europea, con el fin de garantizar un enfoque uniforme de los problemas detectados.

### III. ACCIÓN 12 DE BEPS

Como ya se ha señalado, esta Directiva tiene su origen en la invitación (más bien mandato) del Consejo de la Unión Europea a la Comisión para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva transfronteriza y la transparencia fiscal.

A partir de aquí, y antes de entrar de lleno en los elementos que conforman la Directiva objeto de estos comentarios, se describen a continuación las líneas generales de la acción 12 de BEPS con el objeto de ir viendo posteriormente el grado con el que la referida Directiva se adecua a los principios con los que la OCDE entiende que deben diseñarse estos regímenes de declaración obligatoria.

De forma muy resumida, la acción 12 de BEPS hace un llamamiento a los países para que establezcan normas de declaración obligatoria de operaciones o estructuras potencialmente

agresivas que permitan a las Administraciones tributarias tener conocimiento de las mismas con antelación suficiente, teniendo como uno de sus objetivos fundamentales el disuadir a los intermediarios y a los contribuyentes que implementen estos mecanismos, junto con la posibilidad de que la Administración pueda reaccionar de manera anticipada ante estas prácticas, incluso por la vía normativa. Junto con este llamamiento, formula recomendaciones sobre el diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos tanto para las Administraciones tributarias como para las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya contaban con tales normas. Asimismo, se establecen recomendaciones específicas relativas a estructuras de planificación fiscal internacional y puesta en práctica de un intercambio de información más eficaz y una colaboración reforzada entre Administraciones tributarias.

Todas estas recomendaciones no constituyen un estándar básico, por lo que cada país ha venido decidiendo libremente el introducir o no un régimen de declaración obligatoria y, en caso afirmativo, lo ha podido implantar sin tener que sujetarse necesariamente a dichas recomendaciones.

Pues bien, y por lo que ahora nos interesa, el Informe de la acción 12 de BEPS concluye que los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costes de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que se derivan para la Administración tributaria; deben ser eficaces para alcanzar los objetivos prefijados; deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración; deben ser lo suficientemente flexibles y dinámicos para permitir a la Administración tributaria competente adaptar el sistema con el fin de dar respuesta a nuevos riesgos; y deben garantizar que la información recopilada se utilice de forma eficaz.

En este sentido, el Informe de la acción 12 de BEPS recomienda a aquellos países que adopten regímenes de declaración obligatoria que:

- Apliquen la obligación de declarar tanto al promotor del mecanismo como al contribuyente o, en su caso, bien al promotor o bien al contribuyente (en la Directiva se cumple con este requisito, incluso se amplía su ámbito subjetivo de aplicación, tal y como veremos en el epígrafe VIII).
- Apliquen de manera combinada rasgos genéricos –aquellos que se centran en características que son frecuentes en las estructuras fomentadas, tales como el requisito de confidencialidad o el pago de una elevada comisión– y rasgos específicos –aquellos que afectan a diversos ámbitos que suscitan especial preocupación como podría ser, por ejemplo, la utilización de pérdidas (en la Directiva se cumple con creces este requisito)–.
- Establezcan un mecanismo de seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores y clientes. Concretamente, se propone exigir a los contribuyentes la inclusión de números de identificación de los diferentes mecanismos en las declaraciones tributarias y para los asesores fiscales se propone que comuni-

quen listados de clientes o usuarios de los diferentes mecanismos de planificación fiscal<sup>3</sup> (en la Directiva ninguno de estos dos requisitos se contempla).

- Vinculen el plazo de declaración al momento en que se ponga la estructura a disposición del contribuyente cuando la obligación de declarar recaiga en el promotor o cuando la obligación de declarar recaiga en el contribuyente, lo vinculen a la implantación de la estructura en cuestión (en la Directiva se cumple con este requisito).
- Impongan sanciones (incluidas las no pecuniarias) que garanticen el cumplimiento de las normas de declaración obligatoria con arreglo a lo dispuesto en sus respectivas normativas internas (en la Directiva se cumple con este requisito, si bien el régimen sancionador se deja en manos de cada uno de los Estados).

#### IV. DERECHO COMPARADO

Como indicábamos anteriormente, la acción 12 del proyecto BEPS no funciona como un estándar mínimo y, por tanto, su aplicación en la Unión Europea podría diferir notablemente entre los distintos Estados miembros (y, de hecho, así es respecto de los países que la tienen establecida).

A estos efectos, el Informe final de 2015 establecía que entre los países de la OCDE y del G20, se habían introducido normas de declaración obligatoria en Estados Unidos (1984), Canadá (1989), Sudáfrica (2003), Reino Unido (2004), Portugal (2008), Irlanda (2011), Israel y Corea.

En la mayoría de los países (Reino Unido, Irlanda, Portugal o Sudáfrica), los obligados a presentar la comunicación son los intermediarios (denominados promotores por la acción 12 del proyecto BEPS). No obstante, los contribuyentes (denominados usuarios por la acción 12 del proyecto BEPS) deben declarar la estructura cuando haya sido diseñada internamente, el intermediario sea no residente o se aplique el derecho al secreto profesional.

En Estados Unidos, además de la obligación de comunicar del «asesor material», el contribuyente está obligado a proporcionar información detallada de la operación y sus ventajas fiscales en una declaración adicional que se adjunta a la declaración de impuestos. En general, los mecanismos sujetos a declaración se clasifican en rangos distintivos genéricos y rangos distintivos es-

<sup>3</sup> En esta línea, recientemente (de acuerdo con la información publicada en la prensa), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) efectuó un requerimiento al Poder Judicial en el que se solicitaba suministrar información relativa a la participación de abogados y procuradores en todos los procedimientos judiciales durante los años 2014, 2015 y 2016. La información que requiere la AEAT (a través de la ONIF) es la relativa a la identificación de cada abogado y procurador que haya intervenido en procesos judiciales en cualquiera de los juzgados y tribunales con sede en cualquier parte del territorio nacional. Dicha información debe incluir, según la petición, el nombre completo y el número de identificación fiscal (NIF) del abogado o procurador y su número de colegiado, la fecha de inicio y de cese de la intervención en el procedimiento, el juzgado o tribunal ante el que ha intervenido, la localidad, la identificación del procedimiento, el importe del litigio y la identificación del cliente.

pecíficos. Sin embargo, Estados Unidos distingue entre cinco categorías diferentes (operaciones catalogadas, operaciones confidenciales, operaciones con protección contractual, operaciones de pérdidas y operaciones de interés). En cualquier caso, los rangos distintivos de estos países son muy similares a los establecidos en la Directiva. El sistema también establece un umbral en la mayoría de las categorías a partir del cual debe declararse la operación, eliminando, de esta forma, aquellas operaciones de menor riesgo fiscal.

En el Reino Unido, la ley exige la declaración de las estructuras comerciales cuando el intermediario las hace disponibles para su implantación, esto es, cuando se han establecido todos los elementos necesarios para la implantación de la estructura y se ha comunicado al cliente que puede considerar la realización de las operaciones que formen parte de la misma. Si bien este requisito pretendía generar la obligación de declaración de una estructura en la fase inicial de comercialización, algunos intermediarios tomaban medidas para evitar presentar la declaración hasta el mismo momento de la implantación y, en consecuencia, impedían a las autoridades fiscales reaccionar a tiempo. Para evitar esta situación, Reino Unido instauró la prueba de «realización de un enfoque firme/contacto comercial» y, en la actualidad, el intermediario queda obligado a presentar la declaración de una estructura comercializada desde que tiene lugar el primer contacto comercial, esto es, desde que toma medidas para comercializar la estructura a potenciales clientes. Una consecuencia relevante de estos esquemas en el Reino Unido es la reacción del legislador ante estos mecanismos; así, de los 2.350 esquemas comunicados, 925 han sido contrarrestados con modificaciones normativas (concretamente, a través de 42 cambios legislativos).

En Portugal, esta obligación de comunicación entró en vigor el 15 de mayo de 2008. La idea subyacente de la Administración lusa era disponer de una base de datos completa en la que se incluyeran los diferentes esquemas de planificación fiscal y que estuviera disponible para los inspectores en los procedimientos de investigación y comprobación.

Finalmente, como dato de interés, según consta en la Directiva, 39 de los 131 participantes de una consulta pública respondieron que, en el caso de que no existiera una acción de la Unión Europea, no se introducirían los requisitos de transparencia y 107 afirmaron que era probable o muy probable que los requisitos que se introdujeran en materia de transparencia fueran divergentes. Es por ello que la introducción de un requisito de comunicación de información a través de la legislación de la Unión Europea relacionado con el intercambio de información resolvería los problemas detectados y contribuiría a mejorar el funcionamiento del mercado interior.

## V. SITUACIÓN EN ESPAÑA. ANTECEDENTES

En España no tenemos una norma en línea con la de otros países como las indicadas (eminentemente, anglosajona), ni en el sentido de la Directiva que comentamos. No obstante, sí es cierto que, a través de otros mecanismos, la Administración tributaria ha podido y puede tener conocimiento previo de posibles operaciones de planificación fiscal agresiva como, por ejemplo, a través de las consultas tributarias (cuyo destinataria es la Dirección General de Tributos) o a

través de los instrumentos de transparencia fiscal que se vienen aplicando dentro del denominado Código de buenas prácticas y, en particular, el informe de transparencia al que posteriormente haremos referencia (cuya destinataria es la AEAT). Las diferencias con los mecanismos son claras, empezando porque las consultas e informe de transparencia están en el ámbito de la voluntariedad, que solo alguna de las consultas que se presentan o algunas de las operaciones que se comunican en el informe de transparencia pueden encajar dentro de lo que serían los mecanismos de planificación, porque, en general, no existe un intercambio posterior con otras Administraciones (salvo determinadas consultas que pueden entrar dentro del ámbito de la Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre de 2015, relativa al intercambio de los acuerdos previos, *tax ruling*, etc.), porque no existe ni puede existir un régimen sancionador, y así un amplio etcétera. Pero también hay notables similitudes, sobre todo con el contenido del informe de transparencia en el que se comunican, como decimos, operaciones muy similares a las que se deben comunicar conforme a esta nueva Directiva.

Otro ejemplo normativo que podemos destacar (en cierto modo en línea con la transparencia y lucha contra el fraude) es la reciente modificación del artículo 206 bis de la Ley General Tributaria (LGT), en el que se contempla, en relación con los conflictos en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT), la posibilidad de publicar los citados conflictos. Una vez publicados y antes de que se presente la oportuna declaración, se establece que cualquier otro supuesto u operación que siga el mismo esquema, y siempre que se acredite que existe identidad sustancial, constituirá infracción tributaria. En este sentido, el artículo 194.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria contempla que trimestralmente se publicarán, sin identificar a los sujetos intervinientes, los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En definitiva, estamos ante una norma que dará publicidad a operaciones que previsiblemente pueden encajar dentro del ámbito objetivo de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

Por otra parte, aunque fuera del ámbito normativo, en el foro de asociaciones y colegios profesionales tributarios y la AEAT se ha aprobado recientemente un código de buenas prácticas de profesionales tributarios que, de acuerdo con las actas del propio foro, se ha elaborado teniendo en cuenta las observaciones y comentarios recibidos de los colaboradores sociales, siendo su objetivo avanzar en el modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las asociaciones y colegios e integrando también a los intermediarios fiscales como elemento fundamental para generalizar las buenas prácticas tributarias entre los contribuyentes.

Asimismo, el documento contiene una serie de principios como son la voluntariedad en la adhesión al código, el carácter bilateral de los compromisos a asumir, la transparencia y confianza entre las partes, la colaboración para lograr un sistema tributario eficaz, la confidencialidad y privacidad de la información suministrada, dada la reserva de los datos tributarios recogida en la LGT y el deber de secreto profesional, y la facilidad en la comunicación, propiciada por la mayor utilización de medios electrónicos. En el documento se recogen también una serie de compromisos a asumir por las partes, pudiendo destacar, por lo que ahora interesa:

Por parte de las asociaciones y colegios:

- Realizar labores de formación y actualización tributaria y fomentar el uso de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico para evitar conflictos, tales como consultas, acuerdos previos de valoración o actas con acuerdos.
- Contar con manuales de cumplimiento voluntario a asumir tanto por sus asociados como por sus clientes, que contengan la verificación de conductas contrarias al ordenamiento jurídico, como pueden ser la existencia de una doble contabilidad, la interposición de personas jurídicas, opacidad de estructuras societarias, utilización de efectivo superando los límites legales, etc.
- ...

Por los intermediarios fiscales (en el que se puede observar un importante paralelismo con la nueva obligación que establece la Directiva):

- Prestar asesoramiento dentro de la legalidad tributaria y aduanera y velar para que la actuación de sus clientes sea conforme con la legislación.
- Evitar la utilización de estructuras opacas en la planificación de estrategias fiscales.
- Prevenir y, en su caso, corregir las conductas de sus clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes, para lo que será de aplicación el contenido del manual de cumplimiento voluntario que establezca la asociación o colegio profesional.
- Promover las relaciones con la Agencia Tributaria en formato electrónico.
- Poner en conocimiento de la asociación o colegio, las irregularidades de trascendencia que detecten los asociados o sus clientes respecto de conductas fraudulentas generalizadas en un sector que afecten al normal funcionamiento del sistema tributario o a la competencia en el mercado.

Por parte de la Agencia Tributaria:

- Se establecerá un canal de comunicación específico en la página web de la AEAT donde las asociaciones y colegios puedan formular distintas cuestiones y, en especial, aquellas que tengan que ver con la aplicación de los tributos en los casos de cambios legislativos significativos.
- Se publicarán los criterios susceptibles de ser aplicados con carácter general.
- Se favorecerá la utilización de los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico tendentes a la minoración de la conflictividad.
- ...

En fin, por la vía de la colaboración (y con cierta contrapartida, como el reconocimiento expreso de estar acogido a este código), se establece una serie de pautas para los intermediarios que tienen en parte el mismo objetivo que la Directiva que comentamos, en particular, los intermediarios, como no podría ser de otra manera, se comprometen a evitar estructuras opacas en la planificación o evitar riesgos fiscales importantes de los clientes.

Como puede observarse, por distintos caminos se busca el mismo objetivo, lo único que los mismos son muy distintos, uno el de la buena gobernanza, más en la línea con los estándares actuales del compromiso voluntario y otro, el de la obligación, más en la línea tradicional del poder coactivo del Estado. Curiosamente, el primero de ellos se enmarca en el ámbito nacional y el segundo en el ámbito comunitario.

En cualquier caso, estamos en una etapa en la que, de una forma u otra, se entra a regular la actividad del asesor fiscal, y con la Directiva de referencia, si cabe, un poco más, al imponerle la obligación de comunicar el diseño y contenido de las operaciones en las que ha participado. Lo anterior, quizás sea una lógica consecuencia de que la profesión del asesor fiscal tiene como objetivo los impuestos, los tributos, en fin, los ingresos públicos.

## VI. BASE JURÍDICA DE LA DIRECTIVA

El fundamento legal de esta Directiva se contiene en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), el cual establece:

«Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

Por tanto, estamos hablando de un artículo que busca aproximar las disposiciones nacionales para mejorar el funcionamiento de los mercados interiores, tratando de eliminar distorsiones que puedan poner trabas a los mismos.

En este sentido, es importante recordar que las distintas directivas que se han venido aprobando o están en trámite de discusión, y que afectan a la fiscalidad directa, siempre han tenido su base jurídica en el citado artículo.

A estos efectos cabe indicar de nuevo que la Directiva constituye la quinta modificación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (la DAC) desde 2014, todas ellas aprobadas al amparo del referido artículo 115 del TFUE (concretamente, las Directivas del Consejo 2014/107/UE, (UE) 2015/2376, (UE) 2016/881 y (UE) 2016/2258).

Otras directivas ya aprobadas como las de ATAD I y II<sup>4</sup> también han utilizado como base el artículo 115, señalando las mismas que los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades son dispares y una acción independiente por parte de cada Estado miembro no haría sino reproducir la actual fragmentación del mercado interior en materia de fiscalidad directa. De este modo, persistirían las ineficiencias y falseamientos en la interacción de las distintas medidas nacionales, lo cual se traduciría en descoordinación. También indica que gran parte de la ineficacia observada en el mercado interior provoca esencialmente problemas de carácter transfronterizo, por lo que las medidas para hacerle frente deben adoptarse preferentemente a escala de la Unión.

En el terreno de las Propuestas de Directiva, cabe resaltar por su importancia y, por supuesto, por compartir el mismo artículo de amparo jurídico, las relativas a una base imponible común del impuesto sobre sociedades y a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades<sup>5</sup>, las cuales, de acuerdo con su exposición de motivos, se justifican en que tratan de facilitar las actividades económicas dentro de la Unión Europea, sometiendo a los contribuyentes a un código normativo único en materia de impuesto sobre sociedades que sea aplicable en todo el mercado interior y que dote al sistema de mayor resiliencia y fortaleza frente a la planificación fiscal agresiva. Ambos objetivos inciden de manera determinante y directa en el mercado interior, puesto que pretenden eliminar precisamente las distorsiones observadas en su funcionamiento.

Por su parte, la presente Directiva del Consejo considera necesario aproximar las disposiciones nacionales para mejorar el funcionamiento de los mercados interiores y eliminar las distorsiones que puedan poner trabas a los mismos. En este sentido, la dimensión transfronteriza de un número considerable de estructuras pone de manifiesto la necesidad de emprender una acción colectiva a nivel de la Unión Europea. De lo contrario, una actuación descoordinada de los Estados miembros llevaría a la creación de un mosaico de normas relativas a la revelación de los mecanismos por los intermediarios en las que unos países actuarían y otros no y, en consecuencia, existiría la posibilidad de que se produjera una competencia fiscal desleal entre los Estado miembros.

Finalmente, la Directiva del Consejo estima relevante que la implementación de esta medida, junto con el intercambio de información, permitirá a las Administraciones tributarias obtener un panorama completo de la incidencia de las operaciones transfronterizas sobre la base imponible global.

---

<sup>4</sup> Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2006/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

<sup>5</sup> La tramitación de estas propuestas está siendo anormalmente dilatada en comparación con aquellas otras que están teniendo por objeto la lucha contra el fraude o la transparencia fiscal. Cabe recordar que estas propuestas de Directiva de base común se presentaron por la Comisión en octubre de 2016, con base en otra propuesta de marzo de 2011.

En definitiva, el Consejo consideró que la opción legislativa de aprobar una directiva presenta claras ventajas en términos de eficacia, eficiencia y coherencia, ya que permitiría abordar los problemas detectados incurriendo en costes mínimos. No obstante, habrá quien cuestione si esta norma realmente es proporcional al objetivo que se persigue, toda vez que la misma debe conllevar un exhaustivo control de las operaciones que pueda realizar una empresa de cara a analizar en cada caso, en un tiempo muy reducido, si las mismas encajan en alguna de las señas distintivas que determinan la exigencia de comunicación a las autoridades tributarias nacionales. En este punto cabe anticipar que no existe ningún umbral cuantitativo a partir del cual se excluyan de la obligación de comunicar operaciones de escasa relevancia fiscal o realizadas por pequeñas empresas.

Finalmente cabe recordar que el artículo 115 del TFUE establece expresamente que la legislación en este ámbito solo puede adoptar la forma jurídica de una directiva, como es el caso, requiriendo, además, que se acuerde por el Consejo bajo el principio o regla de la unanimidad.

## VII. CONTENIDO DE LA DIRECTIVA

La Directiva impone a los intermediarios la obligación de revelar a la Administración tributaria los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva si participan en ellos, en el ejercicio de su actividad profesional, mediante la concepción y promoción de los mismos. Esta obligación se limita a las situaciones transfronterizas, es decir, aquellas situaciones que afectan a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país.

A fin de garantizar la máxima eficacia de las medidas aprobadas, teniendo en cuenta la dimensión transfronteriza de los mecanismos sujetos a comunicación, la información revelada deberá intercambiarse automáticamente entre las Administraciones tributarias nacionales.

De forma esquemática, la legislación aprobada se compone principalmente de los siguientes elementos:

- Revelación de los mecanismos a las autoridades tributarias combinada con un posterior intercambio automático de información.
- Sujetos obligados a la revelación de los mecanismos; conflictos en los que existan varias personas que puedan venir obligadas a comunicar.
- Plazos para la revelación y el intercambio automático de información.
- Sustitución de la definición del concepto de planificación fiscal agresiva por una lista de señas distintivas.
- Intercambio automático de información entre Administraciones tributarias a través de la red común de comunicación de la Unión Europea (CCN).
- Sanciones efectivas en caso de incumplimiento a nivel nacional.

## VIII. MECANISMO TRANSFRONTERIZO SUJETO A COMUNICACIÓN

Como venimos indicando, la Directiva establece normas para la revelación obligatoria a las autoridades nacionales competentes de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva con un elemento transfronterizo (los «**mecanismos**») por parte de los intermediarios.

Sin embargo, tratar de definir el concepto de «planificación fiscal potencialmente agresiva» resulta realmente complejo, máxime cuando estos posibles mecanismos van mutando y evolucionando con el tiempo ante la reacción y medidas que, a su vez, van adoptando las Administraciones tributarias. De esta dificultad es plenamente consciente la Directiva y de ahí que renuncie a efectuar una mínima definición de lo que podrían ser estos mecanismos.

A partir de aquí, la Directiva apuesta por un método que trata de ser lo más objetivo posible (y no siempre es posible), para lo cual incorpora una lista de características y elementos de las operaciones que pueden presentar claros indicios de elusión o fraude fiscal, denominados «señas distintivas» o *hallmarks*. La propia Directiva define una señal distintiva como «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal». Dichas señas, a las que posteriormente haremos referencia, se enumeran en el anexo IV de la Directiva.

En el momento en el que en una determinada operación concorra alguna de estas «señas distintivas» (con una es suficiente), la operación se tornará en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.

Conviene señalar que la Directiva exige que se trate de un «**mecanismo transfronterizo**», es decir, que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país. Recordemos que el fundamento legal de la Directiva se encuentra en el artículo 115 del TFUE y, en consecuencia, busca aproximar las legislaciones nacionales para mejorar el funcionamiento de los mercados internos. Nada dice de los mecanismos que tengan ámbito exclusivamente nacional, lo cual no quiere decir ni impide que cualquier Estado miembro pueda establecer una regulación que contemple mecanismos de planificación «interna» (por ejemplo, en el caso de España, donde el régimen fiscal común convive con los regímenes forales).

La Directiva define «transfronterizo» cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes:

- a) Que no todos los participantes en el mecanismo sean residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.
- b) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo sean simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.
- c) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción.

dicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad de ese establecimiento permanente.

- d) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerza una actividad en otra jurisdicción sin ser residentes a efectos fiscales y sin crear un establecimiento permanente situado en esta jurisdicción.
- e) Que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

Por tanto, las líneas definitorias de los mecanismos transfronterizos son muy amplias, de tal forma que se puede afirmar que todas las operaciones, salvo las que sean puramente nacionales, entran dentro del concepto de transfronterizo.

Como indicábamos, un mecanismo transfronterizo estará sujeto a comunicación cuando concurra como mínimo una de las «señas distintivas» definidas en el anexo IV de la Directiva. En este sentido, la Unión Europea ha seguido claramente las propuestas BEPS, al optar por establecer también un sistema de señas distintivas. Recordemos que la acción 12 de BEPS sugiere que se combinen reglas genéricas (confidencialidad, elevadas comisiones retributivas, productos estandarizados, etc.) y reglas o rasgos específicos (utilización de pérdidas, híbridos, conversión de ingresos, etc.), con el objetivo de que el sistema sea flexible y pueda adaptarse a una realidad cambiante.

Las señas que ahora se aprueban, en relación con la primera versión de la propuesta de Directiva de junio de 2017, han variado en algunos casos sensiblemente si bien, con carácter general, podemos decir que la mayoría de los cambios han tenido como objetivo la seguridad jurídica (las señas, en nuestra opinión, son más precisas y de una mayor claridad que las de la redacción original).

Como detallaremos a continuación, las señas distintivas generales, las específicas de la letra B y determinadas de la letra C del anexo IV giran en torno al criterio o prueba del beneficio principal. Según lo establecido en la Directiva, este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de una ventaja fiscal.

Inicialmente, la Propuesta de Directiva entendía cumplido este requisito cuando el beneficio principal del mecanismo era la obtención de una ventaja fiscal. La redacción final, siendo consciente de la dificultad de determinar cuál es el beneficio principal de una operación, da un paso más, y señala que deberán comunicarse todos aquellos mecanismos en los que el beneficio principal o unos de estos beneficios principales sea la ventaja fiscal. Efectivamente, la norma pretende que en el momento en el que uno de los beneficios principales (no el principal sin más) del mecanismo sea el ahorro fiscal, y concurra alguna de las señas distintivas antes indicadas debe comunicarse el mismo. Este esquema, en la práctica, seguramente se traduzca en que ante el mero hecho de que el mecanismo conlleve una ventaja fiscal, el intermediario, por prudencia y seguridad, lo comunique (salvando las posibles reticencias de los contribuyentes destinatarios de los mecanismos).

En cualquier caso, en nuestra opinión, la prueba del beneficio principal, a pesar del carácter expansivo con el que se ha regulado, será un elemento conflictivo y, en ocasiones, difícil de valorar. Analizar si el mecanismo tiene como objetivo principal una ventaja fiscal o como uno de sus objetivos principales dicha ventaja, se antoja, desde nuestro punto de vista, complejo. Por tanto, nos podremos encontrar con una importante fuente de litigios y controversias, no solo entre Administración y obligado a comunicar, sino también entre el propio asesor fiscal o intermediario y el contribuyente. No es baladí para el contribuyente que se comunique o no el mecanismo por parte del intermediario, recordemos que en estos casos estamos comunicando mecanismos que se califican de planificación fiscal potencialmente agresivos. Y, por supuesto, habrá que ver finalmente cuál será el régimen sancionador que se establezca ante la falta de comunicación.

En relación con este criterio del beneficio principal, no debemos olvidar que en nuestra norma interna ya tenemos ejemplos análogos que desgraciadamente vienen acompañados de numerosos litigios entre Administración y contribuyente. Sin duda, el más relevante es el que se refiere a las operaciones de reestructuración empresarial, conforme a lo establecido en el artículo 89.2 de la LIS<sup>6</sup>, el cual dispone que «No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal».

Es decir, en nuestra norma, para que sea de aplicación el régimen de neutralidad y diferimiento en las operaciones de reestructuración, se exige lógicamente que haya motivos económicos válidos, no pudiéndose considerar como tal la mera ventaja fiscal. En la Directiva, como decimos, parece que se va más allá para una mayor seguridad en la obligación de comunicar, ya que la simple existencia de esa ventaja junto con una señal distintiva (que puede ser por ejemplo el sistema de retribución acordado) exige la comunicación.

La Directiva<sup>7</sup> no ha establecido ningún límite cuantitativo de mínimos de cara a filtrar o excluir de la obligación de declarar aquellas operaciones que, por su cuantía, puedan tener una menor relevancia (operaciones en las que el posible beneficio fiscal es reducido u operaciones en las que el propio importe de la operación es menor). Tampoco se establece ninguna exclusión en función del tamaño de la empresa. Por tanto, si en la operación se da alguna de las señas distintivas, tendrá

<sup>6</sup> En nuestro ordenamiento tributario, podemos encontrar numerosas referencias a los motivos económicos válidos, entre otras: la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de gastos financieros (art. 15 h) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–), la condición de entidad residente en territorio español (art. 8 de la LIS), exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades (art. 21 de la LIS), reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 de la LIS) o la transparencia fiscal internacional (art. 100 de la LIS).

<sup>7</sup> De cara a la futura transposición tampoco parece que haya margen para que el legislador interno establezca algún umbral cuantitativo excluyente de la obligación de comunicar.

que declararse, por pequeña que sea la operación, por reducida que sea la empresa y por mínimo que pueda ser el riesgo fiscal. En nuestra opinión, quizás hubiese sido conveniente establecer algún mínimo (o varios) ya que, previsiblemente, la declaración de un mayor número de operaciones, de reducida cuantía o por empresas con escaso riesgo fiscal, poco aportará a la Administración mientras que, para los intermediarios y, en su caso, contribuyentes, incrementará sus costes administrativos.

Y una última cuestión, la Directiva está referida exclusivamente a la imposición directa, quedando excluido, en consecuencia, cualquier mecanismo en el que el protagonismo lo tuvieran el impuesto sobre el valor añadido o los impuestos especiales.

Las señas distintivas, conforme al anexo IV de la Directiva, son las siguientes:

#### A. Señas distintivas generales vinculadas a la prueba del beneficio principal

«1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una **cláusula de confidencialidad** en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o las autoridades tributarias.

2. Un mecanismo en cuyo marco el **intermediario tiene derecho a percibir honorarios** (o intereses, retribuciones para financiar los costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de:

a) El importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o,

b) El hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo.

3. Un mecanismo que cuente con una **documentación o estructura sustancialmente normalizadas** y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su aplicación».

Todas estas señas distintivas generales, para que provoquen el nacimiento de la obligación de comunicar el mecanismo, exigen que concurra el requisito previamente indicado del beneficio principal, y este, como ya se ha insistido, será el principal problema, ya que las señas que ahora se comentan, básicamente, son de carácter objetivo.

En la primera seña distintiva, la exigencia de una cláusula de confidencialidad, obviamente, es una característica objetiva que no debe ser objeto de discusión, existe o no. Dicha cláusula, en nuestra norma interna, respecto a terceros intermediarios, será plenamente operativa; no

obstante, no parece que debiera serlo frente a la Administración tributaria, dada la primacía con la que debe jugar el artículo 93 de la LGT. Como es conocido, dicho artículo establece «el deber general de los contribuyentes de proporcionar a la Administración toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, por lo que dicha cláusula de confidencialidad ante la Administración tributaria, en el supuesto de que exista», debiera decaer inmediatamente ante la rotundidad con la que se expresa la norma señalada.

Sobre la segunda de las señas pocos comentarios caben realizar, de nuevo estamos ante una combinación del criterio del beneficio principal junto con un esquema objetivo de retribuciones (más o menos habitual en la práctica) que, a partir del momento en que sea de aplicación esta nueva obligación, no parece que pueda tener mucha continuidad.

Frente a las dos señas anteriores, objetivas en cuanto a la forma de retribución o la confidencialidad, la tercera puede resultar menos precisa ya que, en la práctica (para la Administración no para el intermediario), no siempre será tarea sencilla determinar si la documentación está normalizada o sustancialmente normalizada. En cualquier caso, cumple con su cometido.

Finalmente, aunque puede resultar un tanto obvio, cabe aclarar que estas reglas generales (confidencialidad, esquema de retribución o normalización) no tienen ninguna restricción en cuanto al tipo de operación a comunicar, por lo que cualquier operación que se implemente (por ejemplo, a través de transmisiones, valoraciones, aportaciones...) puede resultar afectada, siempre que, de alguna manera, prime el beneficio fiscal.

## B. Señas distintivas específicas vinculadas a la prueba del beneficio principal

«1. Un mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten **medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias**, en particular mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o mediante la aceleración de su utilización.

2. Un mecanismo que tiene por efecto **convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta** sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas.

3. Un mecanismo que incluye **operaciones circulares que dan lugar a la "ida y vuelta" de fondos**, en particular a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares».

Al igual que las señas anteriores, las tres señas recogidas en esta letra B, para que sean de aplicación, tienen que venir acompañadas de la prueba del beneficio principal.

La primera de las señas, reiteradamente recomendada en el ámbito de la acción 12 de BEPS, se refiere a la utilización de pérdidas mediante un supuesto muy tasado en el que se tienen que dar las tres condiciones reseñadas. Si se cumplen estas condiciones, la Directiva destaca como característica ejemplificadora, en particular, que el mecanismo se articule mediante el traslado de las pérdidas a otra jurisdicción o la aceleración en la aplicación de las mismas. Una nota a resaltar de esta seña es que los participantes, para beneficiarse de las pérdidas, adopten medidas artificiosas, entendiéndose por artificioso, en términos de la RAE, medidas falsas, ficticias o artificiales. Y en términos más fiscales recordemos que la LGT, para definir en su artículo 15 el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (antiguo fraude de ley) exige que los actos que lo provocan, individualmente considerados o en su conjunto, deben ser notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, es decir, la ventaja fiscal. Ciertamente, la definición de esta seña distintiva encaja perfectamente en lo que «nosotros» denominamos conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La segunda de las señas, más sofisticada y que, en ocasiones, puede estar cercana a los híbridos, se refiere a los mecanismos que transforman la renta gravable en otras formas de renta más ventajosas fiscalmente. Quizás los ejemplos más ilustrativos se encuentren en el ámbito de los rendimientos del trabajo y, en particular, cuando se diseñan planes que tratan de recalificarlos, por ejemplo, en rentas del ahorro.

Y en similar sentido, la tercera de las señas se aplica cuando se utilizan sociedades interpuestas que no tienen ninguna función «real» (desde el punto de vista de los motivos económicos válidos) y se mueven fondos, básicamente, de manera artificial con el objeto, no lo olvidemos, de obtener una ventaja fiscal. Efectivamente, la mera descripción de la seña apunta de forma muy clara hacia el abuso o la elusión fiscal. Un ejemplo de lo anterior podrían ser los mecanismos que se han venido utilizando para erosionar bases imponibles mediante la utilización de los denominados «gastos financieros», donde normalmente existía un flujo circular del dinero vía préstamos dentro de los grupos o sociedades.

### C. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas

«1. Un mecanismo que implica la **deducibilidad de los pagos transfronterizos** efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones:

- a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal;
- b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta:
  - i. no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero, o

ii. figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros<sup>8</sup> o en el marco de la OCDE como no cooperadoras<sup>9</sup>;

c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;

d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales;

2. Se reclaman **deducciones por la misma depreciación** del activo en más de una jurisdicción.

3. Se reclama una **deducción por doble imposición** en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción.

4. Existe un mecanismo que incluye **traslados de activos** en los que se observa una diferencia significativa en el importe que se considera a pagar como contrapartida de los activos en las jurisdicciones implicadas».

La primera de las señas solo aplica cuando los pagos se realizan entre empresas asociadas (o vinculadas en terminología del impuesto sobre sociedades). El apartado 23 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE, dispone que a efectos del artículo 8 bis ter, se considera «empresa asociada» a una persona vinculada a otra persona, como mínimo, cuando participe en la gestión de otra persona o participe en el control de la misma a través de una participación que supere el 25 % de los derechos de voto<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> En la actualidad, esta lista la conforman nueve jurisdicciones: Bahamas, Guam, las Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Namibia, Palaos, Samoa, Samoa Americana, San Cristóbal y Nieves, y Trinidad y Tobago. Esta lista será objeto de revisión, como mínimo, con carácter anual.

No obstante, el reciente Informe del Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) sugiere eliminar de la lista anterior las jurisdicciones de Bahamas y San Cristóbal y Nieves.

<sup>9</sup> Desde junio de 2017, esta lista únicamente la conforma Trinidad y Tobago, dado que, según fuentes de la OCDE, esta jurisdicción no fue capaz de demostrar progresos en relación con el intercambio de información que permitieran un cambio de categoría.

<sup>10</sup> El apartado 23 del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE establece:

«Empresa asociada» a efectos del artículo 8 bis ter: una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas:

- a) participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última;
- b) participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25 % de los derechos de voto;
- c) participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25 % del capital;
- d) tiene derecho al 25 % o más de los beneficios de otra persona.

Pues bien, esta primera seña se refiere a operaciones en las que se presume que el destinatario de los pagos no va a tributar por los mismos como consecuencia de que la sociedad receptora esté situada en un país de baja o nula tributación. La seña afecta a cualquier tipo de pago y no se condiciona a que tenga distinta calificación en cada jurisdicción. No debiera afectar a las operaciones meramente comerciales toda vez que las mismas no se realizan con ánimo de obtener una ventaja fiscal. En cuanto a la indefinición de la Directiva en lo que respecta a que la jurisdicción de destino tenga un tipo casi 0, es difícil pronunciarse sobre cuál debiera ser ese límite, siendo deseable alguna aclaración normativa al respecto. Finalmente, recordemos que en la acción 12 de BEPS se sugiere que se comuniquen aquellas operaciones que se quieren combatir y que se han puesto de manifiesto en el propio seno de BEPS. Asimismo, los pagos a los que se refiere la letra b), inciso i), así como los de las letras c) y d), deben venir acompañadas del criterio del beneficio principal.

Entrando en el terreno de los híbridos, tanto en BEPS como, posteriormente, en ATAD II<sup>11</sup> se recogen múltiples operaciones que coinciden o tienen similitudes con las que ahora se tienen que

---

Si más de una persona participa, a tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas.

Si las mismas personas participan, tenor de las letras a) a d), en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas.

A efectos del presente punto, la persona que actúe conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en la totalidad de los derechos de voto o de la propiedad del capital de dicha entidad correspondientes a la otra persona.

En las participaciones indirectas, para determinar el cumplimiento de los requisitos de la letra c) se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50% de los derechos de voto posee el 100% de dichos derechos.

Una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona».

<sup>11</sup> «ATAD II define asimetría híbrida como una situación en la que esté implicado un contribuyente o una entidad cuando:

- a) un pago realizado con arreglo a un instrumento financiero da lugar a una deducción sin inclusión y: dicho pago no se incluye en un plazo razonable, y la asimetría en resultados es atribuible a diferencias en la calificación del instrumento o del pago realizado en virtud del mismo.
- b) un pago realizado a una entidad híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría en resultados sea consecuencia de las diferencias existentes en la atribución de los pagos realizados a la entidad híbrida con arreglo a la legislación de la jurisdicción en la que esté establecida o registrada la entidad híbrida y de la jurisdicción de toda persona que tenga una participación en dicha entidad híbrida;
- c) un pago realizado a una entidad con uno o más establecimientos permanentes dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría en resultados sea consecuencia de las diferencias en la atribución de pagos entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes de la misma entidad con arreglo a la legislación de las jurisdicciones en las que opera la entidad;
- d) un pago dé lugar a una deducción sin inclusión como resultado de un pago realizado a un establecimiento permanente no computado;
- e) un pago realizado por una entidad híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría se deba a que, en virtud de la legislación de la jurisdicción del beneficiario, no se computa el pago;
- f) un pago presumible entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría se deba a que, en virtud de la legislación de la jurisdicción del beneficiario, el pago no se computa, o
- g) se produce una doble deducción».

comunicar. Dos ejemplos habituales son los que se describen en los apartados 2 (doble amortización de un activo) y 3 (doble deducción por doble imposición) de esta seña, en los que ya no se exige que ese doble aprovechamiento se realice entre empresas asociadas ni deben venir acompañados de la prueba del beneficio principal, es decir, activan la obligación de comunicar directamente.

Finalmente, el mecanismo previsto en el último apartado puede resultar difícil de identificar, máxime, cuando se exige que se aplique con independencia de que las empresas intervinientes estén asociadas o no. En efecto, la obligación de comunicar surgirá cuando estemos en presencia de una transferencia de activos (ya sean tangibles o intangibles) y entre los importes considerados como «pagaderos» en cada jurisdicción exista una diferencia significativa (concepto sobre el que sería conveniente que se efectuara alguna aclaración adicional). Dada la generalidad con la que está redactada la seña, el concepto de activo no parece que tenga ninguna limitación, no siendo descartable que también pueda referirse a los activos corrientes.

#### D. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real

«1. Un mecanismo que pueda tener por efecto **menoscabar la obligación de comunicar información** establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre "cuentas financieras", incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos. Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente:

a) la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una "cuenta financiera", pero que presente características sustancialmente similares a las de una "cuenta financiera";

b) la transferencia de "cuentas financieras" o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras" con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones;

c) la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras";

d) la transferencia a, o la conversión de, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o de sus activos, a, o en, una "institución financiera" o una "cuenta financiera" o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras";

e) la utilización de entidades, instrumentos y estructuras jurídicos que eliminan o pretendan eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre "cuentas financieras";

2. Los mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las "instituciones financieras" para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre "cuentas financieras", entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

3. Un mecanismo que implica una **cadena de titularidad formal o real no transparente**, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas:

a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y

b) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumento o estructura jurídicos; y,

c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicos, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables».

Todas estas señas tienen como común denominador evitar la elusión de las normas de transparencia y de lucha contra la opacidad que se han aprobado a lo largo de estos últimos años en la Unión Europea, respaldadas muchas de ellas por el principio de transparencia global que ha venido liderando la OCDE y la Unión Europea (y en el que España, a través del denominado G5<sup>12</sup>, ha sido una pieza relevante). En este sentido, recordemos que la Unión Europea ha aprobado un conjunto de directivas relativas al intercambio automático de información, muy centradas en el ámbito financiero que han tenido reflejo en nuestra norma interna principalmente a través del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua. Este real decreto encuentra su fundamento en el ámbito interno en el artículo 1.2 y en el artículo 29 bis de la LGT, relativos a las obligaciones tributarias relacionadas con la asistencia mutua y, más específicamente, en la disposición adicional vigésimo segunda de la citada LGT, que establece la obligación de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras y de suministrar información a la Administración tributaria respecto de tales cuentas, así como la obligación de los titulares de las cuentas de identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras. Recordemos que el concepto de cuenta financiera recogido en la normativa de asistencia mutua (internacional) y en el real decreto citado es muy amplio, abarcando, en particular, las cuentas de depósito, de valores, de inversión o de seguros.

<sup>12</sup> Además de España, componen este grupo en la Unión Europea, Francia, Italia, Reino Unido y Alemania.

Llama la atención el detalle con el que finalmente se han regulado las señas de esta letra D en relación con las inicialmente propuesta por la Comisión, quizás tratando de dotar a las mismas de una mayor precisión en aras de la seguridad jurídica. Pues bien, en el caso de que los mecanismos encajen en cualquiera de las señas distintivas anteriores, los intermediarios (y aquí probablemente tengan un cierto protagonismo las entidades financieras) vendrán obligados a comunicar estas operaciones, sin que se aplique ningún requisito adicional.

#### E. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

«1. Un mecanismo que conlleva la utilización de un **régimen de protección unilateral**.

2. Un mecanismo que conlleva la **transmisión de activos intangibles difíciles de valorar**<sup>13</sup>.

3. Un mecanismo que implica una **transferencia transfronteriza entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos**, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes, es inferior al 50% del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia».

Frente a la versión original de la Propuesta de Directiva de junio de 2017 en la que se contemplaba un régimen de comunicación muy amplio ligado a los precios de transferencia, ahora nos encontramos con tres casos tasados y más objetivos.

El primero de los supuestos exige la comunicación de aquellos mecanismos que conllevan la utilización de un régimen de protección unilateral, debiéndose entender por tal régimen, de acuerdo con las directrices OCDE de precios de transferencia, cuando existe una norma que se aplica a determinados contribuyentes u operaciones al margen del régimen general, concediéndose un régimen excepcional, normalmente, más simple. De acuerdo con lo anterior, no parece que puedan englobarse en esta seña los acuerdos previos de valoración (APA) unilaterales (en cualquier caso, debiera aclararse por el legislador nacional o comunitario). Para entender mejor el objetivo de esta seña distintiva, es conveniente volver a la redacción original de la Directiva, en la que se exigía al intermediario la comunicación de los mecanismos cuando las operaciones entraban en el

<sup>13</sup> El término «activos intangibles difíciles de valorar» se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas:

- a) no existen activos comparables fiables; y
- b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

ámbito de aplicación del intercambio de información sobre acuerdos previos<sup>14</sup>, y los mismos no se comunicaban ni eran objeto de intercambio. Ante la dificultad de concretar estos supuestos, la Directiva opta ahora por buscar una fórmula objetiva no condicionada por si se debe entrar en el terreno del intercambio de información previsto en otras normas. Ahora, si hay un régimen de protección unilateral, debe comunicarse por el intermediario o por el contribuyente (y en todo caso).

La segunda de las señas de esta letra, compleja, ataca la transferencia de activos intangibles o de derechos sobre los mismos de difícil valoración (supuesto bastante habitual), exigiéndose, a estos efectos, que no existan comparables fiables y que las proyecciones de flujos de ingresos futuros que se prevea obtener sean inciertas, por lo que es difícil prever el éxito final del intangible.

Finalmente, la tercera de las señas se refiere a las transmisiones, en principio, relevantes de funciones, riesgos o activos (cualesquiera que sean las funciones, riesgos o activos). Al margen de cualquier operación en la que específicamente se transfieran dichas funciones, riesgos o activos, especial atención habrá de prestarse a las operaciones de reestructuración general (transfronterizas) por si también pudieran resultar afectadas por la referida seña. La norma, eso sí, pretende ser objetiva, estableciendo un límite cuantitativo preciso para activar la obligación de comunicar el mecanismo.

Asimismo, al margen del anexo IV, la Directiva define «mecanismo comercializable» como aquel mecanismo transfronterizo diseñado, comercializado, ejecutable o puesto a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial. En sentido contrario, la Directiva define «mecanismo a medida» como cualquier mecanismo transfronterizo que no sea un mecanismo comercializable.

Pues bien, la Directiva ha establecido que, en el caso de mecanismos comercializables, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para exigir que el intermediario presente un informe periódico cada tres meses en el que se facilite una actualización que contenga la nueva información que deba comunicarse y de la que se disponga a partir de la presentación del último informe.

Esta nueva información que deberá comunicarse consistirá, en particular, en a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, su NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente asociado; b) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; c) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; y, d) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

<sup>14</sup> La regulación sobre el intercambio de información de acuerdos previos, *rulings*, etc., se contiene en la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DAC 2).

Finalmente, y no por ello menos importante (todo lo contrario), nos queda por delimitar si dentro de los mecanismos de planificación fiscal podrían estar englobadas las valoraciones jurídicas que puedan realizar los asesores fiscales. Ya se ha reiterado que en la Directiva no tenemos una definición de mecanismo transfronterizo y que debemos acudir a un conjunto de señas distintivas que no resuelven la duda planteada.

No obstante, de la redacción de la Directiva parece deducirse que el mecanismo objeto de comunicación debe referirse a operaciones que se diseñan o a estructuras que se implementan, es decir, hay una actividad clara en ese posible *montaje* por parte del intermediario fiscal. En este sentido, cuando la norma regula los plazos de comunicación, hace referencia al momento en el que el mecanismo se pone a disposición del contribuyente para su implementación o cuando se haya procedido a realizar la primera fase de ejecución del mecanismo. En definitiva, parece que la Directiva exige un plus de actividad en el diseño de la operación y no una simple valoración jurídica, por lo que nos inclinamos a pensar que dichas valoraciones jurídicas (los dictámenes fiscales) deben quedar excluidas del ámbito objetivo de la Directiva y de lo que debe ser objeto de comunicación. Quizás sea más difícil de resolver la duda, si la pregunta se refiere a la utilización de ese dictamen en operaciones posteriores del contribuyente que resulten especialmente análogas. En cualquier caso, parece imprescindible que la norma de transposición aclare debidamente esta cuestión.

## IX. OBLIGADOS A COMUNICAR

En principio, la obligación de revelar información recae en las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad jurídica identificadas como intermediarios.

A estos efectos, la Directiva define intermediario como cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Posteriormente, en la tramitación de la Propuesta de Directiva se dio un paso adelante y se incorporaron como intermediarios todos aquellos que cumplieran con el denominado «test del conocimiento».

Así, también tendrá esta calificación de intermediario cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible, así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Eso sí, cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas que demuestren que no sabía o no cabía razonablemente suponer que supiera que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, las personas podrán hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.

La fuerza expansiva de esta norma es más que relevante a la par que conflictiva y no olvidemos que la ausencia de comunicación lleva aparejada una sanción que no parece que vaya a ser testimonial. De acuerdo con lo anterior parece que están incluidos como intermediarios, abogados, contables, asesores fiscales y financieros, bancos o consultores.

Asimismo, la Directiva establece que, para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales:

- a) Residir a efectos fiscales en un Estado miembro.
- b) Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo.
- c) Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro.
- d) Estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría con un Estado miembro.

No obstante, cuando la obligación de comunicación vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del derecho nacional de un determinado Estado miembro, el Estado miembro de referencia adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora a cualquier otro intermediario o al contribuyente interesado sobre sus obligaciones de comunicación.

Por tanto, cuando resulte de aplicación una prerrogativa de secreto profesional, el intermediario no esté presente en el territorio de la Unión Europea o no exista intermediario alguno porque sea el propio contribuyente quien conciba e implemente el mecanismo internamente, la obligación de revelación se transferirá a los contribuyentes que utilicen el mecanismo.

En relación con el secreto profesional, cabe recordar que este concepto encuentra cobijo en el artículo 24 in fine de la Constitución española que establece: «La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos».

En este sentido, el artículo 5<sup>15</sup> del Código Deontológico de la Abogacía Española señala que la confianza y la confidencialidad en las relaciones entre cliente y abogado impone a este último

<sup>15</sup> El artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española determina:

«1. La confianza y confidencialidad en las relaciones entre cliente y abogado, ínsita en el derecho de aquel a su intimidad y a no declarar en su contra, así como en derechos fundamentales de terceros, impone al abogado el deber y le confiere el derecho de guardar secreto respecto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, sin que pueda ser obligado a declarar sobre los mismos como reconoce el artículo 437.2 de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial.

2. El deber y derecho al secreto profesional del abogado comprende las confidencias y propuestas del cliente, las del adversario, las de los compañeros y todos los hechos y documentos de que haya tenido noticia o haya recibido por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional.

el deber primordial de guardar secreto respecto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, sin que pueda ser obligado a declarar sobre los mismos. En este punto nos podríamos preguntar hasta dónde podría alcanzar el secreto profesional en estos mecanismos, ya que dicho secreto está claro que se podrá predicar respecto de la información que obtiene el intermediario del cliente, pero no respecto de lo que el intermediario comunique al cliente, y no nos olvidemos que el intermediario es el que traslada el propio mecanismo que elabora al cliente (eso sí, con la información del cliente).

Por su parte, el apartado 8 del citado artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española establece que en los casos excepcionales de suma gravedad en los que la obligada preservación del secreto profesional pudiera causar perjuicios irreparables o flagrantes injusticias, el decano del Colegio aconsejará al abogado con la finalidad exclusiva de orientar y, si fuera posible, determinar medios o procedimientos alternativos de solución del problema planteado ponderando los bienes jurídicos en conflicto. Ello no afecta a la libertad del cliente, no sujeto al secreto profesional, pero cuyo consentimiento por sí solo no excusa al abogado de la preservación del mismo.

Asimismo, el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial indica que «los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o notificaciones de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos».

Si bien hay quien entiende que el secreto profesional únicamente sería oponible cuando un abogado actúe prestando su asistencia jurídica en un proceso judicial o extrajudicial, también hay un sector doctrinal que entiende que el mismo es predicable cuando realiza funciones de asesoramiento. Bajo esta segunda corriente parece que debe enmarcarse la necesaria transposición de la Directiva.

3. El abogado no podrá aportar a los tribunales, ni facilitarle a su cliente las cartas, comunicaciones o notas que reciba del abogado de la otra parte, salvo expresa autorización del mismo.
4. Las conversaciones mantenidas con los clientes, los contrarios o sus abogados, de presencia o por cualquier medio telefónico o telemático, no podrán ser grabadas sin previa advertencia y conformidad de todos los intervinientes y en todo caso quedarán amparadas por el secreto profesional.
5. En caso de ejercicio de la abogacía en forma colectiva, el deber de secreto se extenderá frente a los demás componentes del colectivo.
6. En todo caso, el abogado deberá hacer respetar el secreto profesional a su personal y a cualquier otra persona que colabore con él en su actividad profesional.
7. Estos deberes de secreto profesional permanecen incluso después de haber cesado en la prestación de los servicios al cliente, sin que estén limitados en el tiempo.
8. El secreto profesional es un derecho y deber primordial de la abogacía. En los casos excepcionales de suma gravedad en los que la obligada preservación del secreto profesional pudiera causar perjuicios irreparables o flagrantes injusticias, el decano del Colegio aconsejará al abogado con la finalidad exclusiva de orientar y, si fuera posible, determinar medios o procedimientos alternativos de solución del problema planteado ponderando los bienes jurídicos en conflicto. Ello no afecta a la libertad del cliente, no sujeto al secreto profesional, pero cuyo consentimiento por sí solo no excusa al abogado de la preservación del mismo».

Desde la perspectiva tributaria, el artículo 93.1 de la LGT regula de forma muy «generosa» el deber de informar a la administración tributaria en los siguientes términos:

«Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

Por su parte el apartado 5 de este mismo artículo señala lo siguiente:

«La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria».

A nuestro modo de ver, estas normas no parece que puedan ser suficientes para clarificar cómo puede incidir el secreto profesional para ver quién debe comunicar el correspondiente mecanismo, ya sea el intermediario, ya sea el contribuyente. En definitiva, en este punto también hará falta una norma específica y precisa que aclare estas cuestiones.

Indudablemente, de cara a su transposición, y con el objeto de que exista la debida armonización, quizás haya que ver cómo juega el secreto profesional en el resto de Estados miembros, ya que no sería muy coherente una regulación dispar en un tema como este.

En particular, el Código Deontológico de los Abogados en la Unión Europea<sup>16</sup> establece en el artículo 2.3<sup>17</sup> que el secreto profesional es un derecho y una obligación fundamental y pri-

<sup>16</sup> Adoptado en la Sesión Plenaria del CCBE de 28 de octubre de 1988 y modificado en las Sesiones Plenarias de 28 de noviembre de 1998 y de 6 de diciembre de 2002.

<sup>17</sup> El artículo 2.3 del Código Deontológico de los Abogados de la Unión Europea dispone:

«2.3.1. Forma parte de la esencia misma de la función del abogado que sea depositario de información que el cliente no transmitiría a otras personas y de otras informaciones basadas en la confianza. Sin la garantía de confidencialidad no puede existir confianza. Por lo tanto, el secreto profesional es un derecho y una obligación fundamental y primordial del abogado.

La obligación del abogado relativa al secreto profesional sirve al interés de la Administración de Justicia, y al del cliente. Esta obligación, por lo tanto, es titular de una protección especial del Estado.

mordial del abogado, siendo esta obligación titular de una protección especial del Estado. Asimismo, parece que este Código amplía el ámbito de este secreto profesional al establecer que un abogado debe respetar el secreto de toda información de la que tuviera conocimiento en el marco de una actividad profesional.

También habrá que ver si el secreto se predica individualmente de los despachos o de los profesionales que trabajan en el mismo. En este punto, de nuevo parece que lo lógico sea que el secreto se predique del despacho y no del profesional de forma individualizada (no olvidemos que en los despachos también hay profesionales que no son abogados y efectúan análogo asesoramiento). En cualquier caso, el artículo 5.5 del Código Deontológico de la Abogacía Española establece que, en caso de ejercicio de la abogacía en forma colectiva, el deber de secreto se extenderá frente a los demás componentes del colectivo. El artículo 5.6 del mismo Código, por su parte, afirma que, en todo caso, el abogado deberá hacer respetar el secreto profesional a su personal y a cualquier otra persona que colabore con él en su actividad profesional.

Por otra parte, dejando ya la cuestión del secreto profesional, la Directiva establece una serie de reglas para evitar duplicidades en cuanto al Estado miembro ante el que se debe comunicar el mecanismo, como respecto del propio obligado a comunicar cuando intervienen varios intermediarios.

Así, cuando el intermediario sea responsable de presentar la información sobre el mecanismo en más de un Estado miembro, dicha información se presentará únicamente en el Estado miembro que figure el primero en la siguiente relación:

- «a) el Estado miembro en el que el intermediario tenga su residencia fiscal;
- b) el Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente, a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo;
- c) el Estado miembro en el que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija;
- d) el Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría».

Para que no sea de aplicación lo anterior y el intermediario esté exento de presentar la información en los otros Estados, deberá disponer de una prueba, de conformidad con el derecho nacional, de que se ha presentado dicha información en el estado competente conforme a la lista antes citada.

2.3.2. Un abogado debe respetar el secreto de toda información de la que tuviera conocimiento en el marco de su actividad profesional.

2.3.3. La obligación de secreto profesional no está limitada en el tiempo.

2.3.4. Un abogado debe requerir la observancia de la misma obligación de secreto profesional a sus socios, empleados y a cualquier persona que colabore con él en su actividad profesional».

Por otra parte, cuando haya más de un intermediario (lo cual puede ser habitual), la obligación de presentar información sobre el mecanismo recaerá, en principio, en todos los intermediarios que participen. No obstante, un intermediario quedará exento de presentar la información en la medida en que pueda probar, de conformidad con la legislación nacional, que dicha información ya ha sido presentada por otro intermediario.

En este punto cabe advertir que durante el periodo en el que debe aplicarse la Directiva de forma un tanto retroactiva (de 25 de junio de 2018 a 30 de junio de 2020), la prueba de que el mecanismo se ha presentado por otro intermediario es y será inaplicable en la práctica, por lo que los distintos intermediarios que intervengan deberán conservar toda la documentación e información que conlleva esta nueva obligación de comunicación, en tanto se establezcan las reglas nacionales definitivas.

Finalmente, dispone la Directiva que cuando la obligación de comunicar recaiga en el contribuyente y haya más de un contribuyente interesado, deberá presentar la comunicación el que figure el primero de la siguiente lista:

- «i) El contribuyente interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- ii) El contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo».

Por supuesto, el contribuyente interesado solo estará exento de presentar la información en la medida en que tenga una prueba de que dicha información ya ha sido presentada por otro contribuyente interesado.

Hemos visto que el colectivo de obligados a comunicar es amplio y en ocasiones puede resultar confuso quién debe ser el obligado a comunicar el mecanismo, pudiendo existir, por supuesto, duplicidades. Y también es cierto que en ocasiones pueden existir controversias entre el intermediario y el contribuyente sobre la necesidad o no de comunicar el mecanismo. Indudablemente, la tentación del intermediario, por seguridad, será la de comunicar a la Administración el correspondiente mecanismo, lo que quizás no siempre conlleve la aceptación por parte del contribuyente y, a partir de aquí, podrán surgir determinados conflictos que habrá que ver en qué ámbito de la justicia (tributaria o no) deben resolverse. No olvidemos que se están comunicando mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos.

## X. PLAZOS

En relación con los plazos de declaración, existe bastante consenso internacional en cuanto a que los mismos deben ser reducidos. De hecho, siempre se ha seguido este criterio en los países que tienen regulada esta obligación. Asimismo, en la acción 12 de BEPS se propone que los plazos se vinculen al momento en que el intermediario ponga a disposición del contribuyente el correspondiente mecanismo, y en el caso de que sea el contribuyente el obligado a declarar, el

plazo debe vincularse al momento de la implantación de la estructura. Por supuesto, los plazos de declaración a la Administración deben ser inmediatos.

En la Propuesta de Directiva de junio de 2017, los plazos que propuso la Comisión eran exageradamente breves, cinco días, y fueron incluso criticados por el Comité Económico y Social Europeo, de ahí que en su tramitación se hayan modificado dando un mayor margen de plazo a los intermediarios y a los contribuyentes para su declaración ante la Administración, fijándose el plazo en treinta días.

La Directiva establece que los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación deben revelarse, obviamente, antes de su implementación efectiva. En particular, se establece un nuevo plazo de treinta días a contar, lo que ocurra primero, desde:

- a) El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución.
- b) El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable.
- c) El momento en el que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

Alguno de los conceptos anteriores puede resultar confuso o, mejor dicho, difícil de verificar, en especial, el segundo de los indicados: ¿se puede demostrar realmente cuándo un mecanismo está listo para su ejecución?: Complicada demostración. Y también, como cuestión a valorar, nos podríamos preguntar, ¿es razonable que se deban comunicar los mecanismos aunque no se ejecuten?: Indudablemente, hay argumentos a favor y en contra, y el legislador, en materia de lucha contra la elusión fiscal, opta por la vía expansiva.

Por su parte, a los intermediarios que cumplan con el denominado test del conocimiento, la Directiva les exige la obligación de presentar información en un plazo de treinta días a contar desde el día siguiente al que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento. Por tanto, este colectivo de intermediarios (en principio, menores) puede resultar obligado a comunicar en un plazo anterior al del intermediario «principal», lo cual, puede resultar un tanto paradójico.

Por su parte, el contribuyente en el que recaiga la obligación de comunicar presentará la información en un plazo de treinta días, a computar desde el día siguiente en el que se haya puesto a disposición de dicho contribuyente interesado el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación para su ejecución o esté listo para su ejecución por parte de dicho contribuyente, o cuando se haya realizado la primera fase de ejecución en relación con el contribuyente interesado, lo que ocurra primero.

Por su parte, el intercambio automático de información ulterior sobre estos mecanismos tendrá lugar con periodicidad trimestral.

## XI. INFORMACIÓN A COMUNICAR Y POSTERIOR INTERCAMBIO A ESTADOS AFECTADOS

La Directiva establece, en el apartado 14 del artículo 8 bis ter, que la información que deberá comunicar la autoridad competente de un Estado miembro a las autoridades competentes de todos los demás Estados miembros, mediante el intercambio automático de información, será la siguiente:

Identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, su fecha y lugar de nacimiento (en caso de una persona física), residencia fiscal, su NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado.

- a) Información pormenorizada sobre las señas distintivas que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse.
- b) Un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público.
- c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- d) Información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- e) El valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.
- f) La determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros que tengan probabilidad de resultar afectados por el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.
- g) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Alguna de las informaciones que se exigen no serán siempre fáciles de concretar o valorar: así, por ejemplo, el valor del mecanismo transfronterizo (¿en términos de beneficio fiscal?), o la exigencia de comunicar cualquier persona afectada (¿incluso mínimamente?).

Con el objeto de facilitar el citado intercambio de información, la Directiva establece que la Comisión adoptará las modalidades prácticas necesarias para su aplicación como, por ejemplo, medidas destinadas a normalizar la comunicación de la información anterior. En este sentido, la Comisión adoptará formularios normalizados para el intercambio automático de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. Concretamente, la Directiva alude al meca-

nismo introducido por la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo. La información se registrará en un directorio central seguro relativo a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Antes del 31 de diciembre de 2019, la Comisión desarrollará y pondrá a disposición, con el correspondiente apoyo técnico y logístico, un directorio central seguro destinado a los Estados miembros y dedicado a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en el que se registrará la información que deba comunicarse, con el fin de efectuar el citado intercambio automático.

En este sentido, las autoridades competentes de todos los Estados miembros tendrán acceso a los datos registrados en dicho directorio. La Comisión, por su parte, también tendrá acceso a la información archivada, salvo a aquella información a la que se refieren las letras a), c) y h) anteriores.

Finalmente, el plazo para que los Estados miembros realicen el intercambio automático de información es de un mes a contar desde el final de trimestre en que esta se haya presentado. A estos efectos, la Directiva establece que la primera información se comunicará, a más tardar, el 31 de octubre de 2020.

## **XII. RÉGIMEN SANCIONADOR ANTE LA FALTA DE COMUNICACIÓN DEL MECANISMO Y RÉGIMEN SANCIONADOR RESPECTO DE LAS OPERACIONES QUE SE COMUNICAN**

La Directiva exige a los Estados miembros que establezcan el correspondiente régimen sancionador en caso de incumplimiento de las disposiciones nacionales que transpongan la misma al ordenamiento jurídico nacional. Dicha exigencia se efectúa con una gran discrecionalidad, ya que la única condición que se establece es que las mismas deberán ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.

Desde la perspectiva del Derecho comparado, en el Reino Unido el contribuyente es multado si no declara una estructura que se encuentre comprendida en las categorías que implican la obligación de declarar, sin tener causa justificada para ello y con independencia de que la estructura funcione o no. También pueden aplicar sanciones por inexactitudes en la comunicación de la estructura o por retrasos en la aportación de la misma.

En Estados Unidos, por su parte, el IRC establece la imposición de sanciones por no declarar una operación sujeta a declaración, así como por la inexactitud en el supuesto de infravaloración de operaciones sujetas a declaración. En este último caso, la sanción se calcula como un 20% de la infravaloración de la operación en cuestión cuando esta ha sido debidamente declarada y en un 30% en el caso contrario, y establecen normas de coordinación especiales con otras sanciones que podrían derivarse de la operación. Llama poderosamente la atención que cuando un contribuyente no declare una operación sujeta a la correspondiente obligación, también podrá perder la posibilidad de alegar que tenía una causa razonable para aplicar el tratamiento fiscal a la operación.

Sirvan estos ejemplos para comprobar que lo que hay en otros países no es un régimen sancionador menor, por lo que habrá que analizar adecuadamente lo que se pruebe tanto en España como en el resto de Estados miembros. A estos efectos, el régimen sancionador que se establezca debiera tener en cuenta que el régimen de comunicación no es tan objetivo como otros regímenes de comunicación de información que, sin duda, son suficientemente precisos y claros como para tipificarlos de sancionables con mayor facilidad. En este caso, la Directiva, a pesar de pretender también esa objetividad (tarea por supuesto muy compleja), no lo consigue en todos los casos. Téngase en consideración que estamos ante una norma que identifica 15 señas distintivas (y algunas se desdoblán en varias), que muchas de ellas deben venir acompañadas del criterio de prueba del beneficio principal, que la mayoría de las señas son interpretables, que otras son excesivamente genéricas, en fin, que en cada caso concreto habrá que valorar adecuadamente si el mecanismo se enmarca con claridad en alguna de las señas distintivas y, ante la ausencia de comunicación, imponer la sanción que corresponda.

Como ya hemos señalado, ante la duda a la hora de comunicar o no el mecanismo por parte del intermediario, es previsible que el mismo opte por la comunicación. Y si no opta, no debe olvidarse que si existen dudas interpretativas podría entrar en juego lo establecido en el artículo 179.2 d) de la LGT<sup>18</sup> y pueda exonerarse de sanción la falta de comunicación.

A partir de aquí, encontrar un régimen sancionador eficaz, proporcional y disuasorio, no es tarea sencilla para nuestro legislador. En los últimos años se han establecido regímenes de comunicación de información que, o bien se han enmarcado dentro del régimen general sancionador (información país por país o información sobre cuentas financieras...) o bien han tenido su régimen específico, como, por ejemplo, el relativo a la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720). En nuestra opinión, es bastante previsible que se establezca un régimen sancionador específico, prescindiendo del régimen general, por otra parte, difícil de aplicar a estos supuestos. En esta opción de aprobar un régimen singular, habrá que ver si las sanciones son distintas en función de las señas distintivas que califican para comunicar el mecanismo, si se tendrá en cuenta el posible

<sup>18</sup> A estos efectos, el artículo 179.2 d) de la LGT establece:

«2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

beneficio fiscal, si habrá una sanción mínima por falta de presentación y adicionales por mecanismos, sanciones por presentación de las declaraciones fuera de plazo, en fin, como decimos, el legislador tiene un reto importante que abordar en el que deberán conjugarse adecuadamente los tres principios antes citados: eficacia, proporcionalidad y que sea disuasorio.

Una vez que se ha indicado que la falta de comunicación de estos mecanismos ante la Administración puede conllevar la correspondiente sanción, nos podemos preguntar hasta qué punto la debida comunicación de la operación puede justificar que posteriormente no haya sanción en el caso de que se entienda que la operación objeto de comunicación no es plenamente conforme a Derecho.

Antes de entrar en este análisis, conviene hacer una breve referencia al Código de Buenas Prácticas y al Informe de Transparencia que «voluntariamente» pueden presentar las empresas acogidas a dicho Código, por si se pudiera establecer un cierto paralelismo o una cierta comparación con los mecanismos de planificación objeto de la Directiva. Recordemos que son instrumentos que carecen de regulación normativa y las empresas se pueden adherir al mismo voluntariamente. Las acciones incluidas en el Código de Buenas Prácticas están orientadas a optimizar la relación bilateral entre la Administración tributaria y las empresas y a obtener una mejora reputacional de las mismas.

El informe de transparencia, básicamente, consiste en plasmar en un informe el acuerdo entre la Administración tributaria y las empresas sobre el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal. Este informe debe respetar en todo caso el derecho a la protección de datos con trascendencia tributaria.

Adviértase que determinados apartados del mismo pueden tener cierta coincidencia con los mecanismos que ahora se tienen que comunicar al amparo de la nueva Directiva, entre otros, presencia en paraísos fiscales<sup>19</sup> (seña distintiva C.1), financiación<sup>20</sup> (señas distintivas B.2 y C.1), gestión de propiedad industrial e intelectual<sup>21</sup> (señas distintivas C.4 y E.2), servicios intragrupo<sup>22</sup>

<sup>19</sup> En particular, descripción de la tipología de las actividades desarrolladas en estos territorios, así como de las funciones, riesgos y dimensión de las entidades del grupo que las realizan, así como de otros datos que permitan analizar y justificar tales actividades.

<sup>20</sup> Descripción de los aspectos principales de la estructura de financiación del grupo con la explicación que se considere oportuna y suficiente sobre las empresas que obtienen financiación ajena al grupo, del grupo, o bien conceden financiación en el seno del grupo. Explicación de la utilización de las condiciones de prestación de los servicios de *cash pooling*. Descripción de la política general del grupo en relación con la utilización de instrumentos financieros derivados y con el reparto de dividendos (intra y extragrupo).

<sup>21</sup> Descripción de los principales intangibles del grupo y dónde se localizan los centros dedicados a actividades de investigación y desarrollo. Descripción de los principales acuerdos de creación, adquisición, licencia y cesión de intangibles vigentes en el ejercicio, tanto entre entidades del grupo con entidades ajenas al grupo.

<sup>22</sup> Descripción de los servicios prestados por entidades del grupo a otras entidades del mismo con especial referencia a los denominados *management fees*. Descripción de la existencia de servicios «bajo demanda» o «a disposición» y

(seña distintiva E.3), grado de congruencia con los principios y acciones BEPS<sup>23</sup>, así como operaciones de especial riesgo fiscal.

Resulta relevante incidir en la información a aportar respecto del grado de congruencia con los principios y acciones BEPS, que fue descrita en la Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal Empresarial de las Empresas Adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (28 de octubre de 2016) y resulta totalmente coincidente con la seña distintiva específica vinculadas a la prueba del beneficio principal (señas distintivas B) y señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas (señas distintivas C) conforme a lo siguiente:

«En este sentido, se expondrán todas aquellas operaciones, actos o hechos que puedan dar lugar a dobles deducciones de gasto, doble aprovechamiento de beneficios fiscales, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades o instrumentos híbridos, doble no imposición, con la explicación de su justificación y grado de congruencia con los principios y acciones BEPS».

En relación con las operaciones de especial riesgo fiscal, destaca la información sobre cambios significativos en estructuras *holding* y *subholding*<sup>24</sup> y operaciones societarias más significativas<sup>25</sup>.

Como hace referencia la Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal Empresarial de las Empresas Adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias (28 de octubre de 2016), la aportación voluntaria por parte de las empresa de este informe de transparencia resulta en una mejora reputacional de la empresa y en la construcción de una relación cooperativa útil con la Administración tributaria en la medida en que las empresas, a cambio de esta transparencia, recibirán una valoración temprana de la Inspección sobre determinados aspectos a los que se refiere el informe, consiguiendo con ello también la reducción de la litigiosidad sobre esos mismos aspectos de su tributación. Finalmente, no podemos dejar de citar lo que se indica en el modelo de informe de transparencia sugerido por la AEAT cuando indica

«de bajo valor añadido». Descripción de la forma de determinar las retribuciones de los citados servicios intragrupo y del método de valoración elegido. Explicación de si el grupo dispone de una «central de compras» y, en su caso, de su funcionamiento y remuneración.

- <sup>23</sup> Explicación del grado de congruencia del comportamiento fiscal de la empresa, en relación con los principios y acciones BEPS, con la información que se considere suficientemente justificativa.
- <sup>24</sup> Explicación de la realización de cambios significativos en las estructuras *holding* y *subholding* que se hayan ejecutado total o parcialmente en el ejercicio y explicación de las operaciones y sus motivos económicos.
- <sup>25</sup> Explicación de las operaciones societarias más significativas, incluyendo sucursales y establecimientos permanentes y operaciones de adquisición o transmisión de negocios intra y extragrupo que se hayan ejecutado en el ejercicio, con indicación de las operaciones y sus motivos económicos.

que «la empresa podrá valorar proporcionar información sobre posibles operaciones sometidas a obligación de revelación en otras jurisdicciones».

En esta misma línea, la Ley de sociedades de capital ha incorporado en los últimos años una serie de reglas relativas a la buena gobernanza que implican, en última instancia, que el Consejo de Administración se involucre en la toma de decisiones fiscales de mayor relevancia en sede de las sociedades cotizadas. Como consecuencia de lo anterior, salvo que su aprobación corresponda a la Junta General, el Consejo de Administración deberá aprobar aquellas operaciones de especial riesgo fiscal (esto es, inversiones y operaciones de elevada cuantía o con características especiales, así como inversiones en sociedades situadas en territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal). En este punto también nos deberíamos preguntar si no resultaría conveniente (o necesario) que los Consejos de Administración debieran conocer y, en su caso, aprobar, los mecanismos que se pueden encuadrar en esta nueva obligación de comunicación.

Señalado lo anterior, parece que toda aquella información que se suministre a la AEAT bajo el paraguas de la buena gobernanza y, en especial, lo que se comunique a través del referido informe de transparencia, a pesar de que jurídicamente no se establezca de forma expresa la no sanción, parece más que defendible que, una vez comunicado y transcurrido un plazo razonable de tiempo sin que la Administración se haya pronunciado de alguna manera, dichas operaciones, en caso de regularización, no debieran ser objeto de un procedimiento sancionador.

En nuestro caso, la Directiva no regula ni establece ninguna consecuencia para el que comunica, ya sea el intermediario o ya sea el propio contribuyente, por lo que no parece que pueda responderse de manera positiva para el contribuyente a la pregunta antes realizada, es decir, independientemente de que se comunique, la operación objeto de comunicación no queda exonerada de sanción, lo cual, *a priori*, podría resultar lógico. No obstante, lo que sí se aclara en la norma es que la falta de respuesta de la Administración ante una comunicación no supone aceptar la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo. Es curioso que la Directiva aclare esta cuestión, toda vez que en ningún momento se indica que la Administración deba contestar de alguna manera ante la información que pueda recibir, pero es indicativo de la ausencia de efectos jurídicos positivos para los contribuyentes.

Recordemos que la propia Directiva define una señal distintiva como «una característica o particularidad de un mecanismo transfronterizo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal», por lo que la tentación para que, en el caso de que regularicen estas operaciones, las mismas puedan sancionarse, puede ser elevada.

No obstante, siendo esta una norma claramente disuasoria, en la que el plus de transparencia es muy relevante (se comunica toda la operación) o la antelación con la que deben comunicarse (por supuesto, antes de la presentación de la declaración), en la práctica, en el caso de que la Administración tributaria entienda que debe regularizarse la operación, puede estar justificado en muchos supuestos que las mismas no se deban sancionar, en especial, si esa misma operación se ha comunicado también voluntariamente por el contribuyente en el correspondiente informe de transparencia. En cualquier caso, nada dice la norma y parece que habrá que estar al supuesto concreto.

### XIII. ENTRADA EN VIGOR

La Directiva establece que los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, comunicando a la Comisión el texto de dichas disposiciones.

Con el objeto, parece, de dar cierto margen a los posibles afectados, la Directiva señala que la aplicación de dichas disposiciones no se producirá hasta el 1 de julio de 2020, es decir, en principio, habrá al menos un margen de seis meses para conocer los términos exactos de la transposición en la que se concrete esta nueva obligación de información.

En este punto cabe recordar que la Propuesta de Directiva, en su versión inicial de 21 de junio de 2017, contemplaba como fecha última de transposición el 31 de diciembre de 2018 y como fecha de aplicación, el inmediato día después, es decir, el 1 de enero de 2019. Tal y como se indicaba en la introducción de este documento, quizás haya sido este el cambio más importante que ha sufrido la Directiva, retrasando en un año y medio la aplicación efectiva de la Directiva, dando un plazo más generoso a los Estados para que efectúen una adecuada transposición y a que los distintos sectores afectados, en especial el colectivo de los «intermediarios fiscales» (asesores fiscales), dentro del poco margen que queda, puedan dar su opinión sobre los términos en los que debe realizarse la misma.

De todos modos, esta fecha de aplicación puede resultar un tanto engañosa, ya que la Directiva, en el apartado 12 del artículo 8 bis ter, señala que cada Estado miembro tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la presente Directiva. Los intermediarios y los contribuyentes interesados, según corresponda, presentarán información sobre dichos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación a más tardar el 31 de agosto de 2020.

De acuerdo con lo anterior, cualquier mecanismo cuya primera fase se haya ejecutado, una vez transcurridos 20 días desde la publicación de la Directiva en el DOUE (esto es, desde el 25 de junio de 2018) y el 1 de julio de 2020, deberá registrarse adecuadamente por las empresas y por los intermediarios, ya que dichos mecanismos también tendrán que comunicarse a las autoridades fiscales, en este caso, antes del 31 de agosto de 2020. Este apartado, parece claro que pretende que el objetivo disuasorio de la Directiva respecto de estos mecanismos tenga un efecto inmediato, no obstante, no estará exento de dificultades, toda vez que los posibles afectados deberían conocer los términos concretos de la transposición, términos que, por ejemplo, pueden incluso afectar al obligado a comunicar el mecanismo (en este sentido, en función de los términos en los que se regule cómo va a jugar el secreto profesional, el mecanismo se tendrá que comunicar por el intermediario o por el propio contribuyente). En definitiva, esta «retroactividad» de la Directiva conllevará importantes problemas, algunos, de imposible solución.

## XIV. CONCLUSIONES

La Unión Europea sigue siendo el estandarte de las acciones BEPS, en este caso, de la 12, al establecer ahora para todos los Estados miembros normas de revelación obligatoria para los intermediarios fiscales de los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos.

Esta Directiva tiene por objeto la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la transparencia fiscal, constituyendo un instrumento claramente disuasorio para intermediarios y contribuyentes en cuanto a la implementación de estos mecanismos. Asimismo, debiera dotar a la Administración de una gran agilidad y flexibilidad de cara a reaccionar ante los mecanismos mediante la comunicación directa con los contribuyentes e, incluso, provocando los correspondientes cambios normativos.

No define la Directiva los mecanismos, sustituyéndose por un conjunto de 15 señas distintivas indicativas de riesgo fiscal. Si el mecanismo cumple con una de estas señas, el mismo deberá ser objeto de revelación a la Administración tributaria. No obstante, en varias de ellas se exige adicionalmente que vengan acompañadas de un beneficio fiscal relevante (criterio del beneficio principal).

La obligación de comunicar recae inicialmente en los intermediarios, no obstante, en ausencia de un intermediario o cuando prevalezca el secreto profesional, dicha obligación se traslada al contribuyente.

Los plazos de comunicación a la Administración son reducidos: treinta días desde que el intermediario lo ponga a disposición del contribuyente o treinta días desde que empiece su ejecución.

El régimen sancionador se deja en manos de los Estados miembros, estableciéndose como requisitos que el mismo sea eficaz, proporcional y disuasorio.

Como fecha de entrada en vigor se establece el 1 de julio de 2020, no obstante, se deberán comunicar aquellos mecanismos cuyo primer paso se haya implementado una vez que transcurran 20 días desde la publicación de la Directiva en el DOUE (esto es, desde el 25 de junio de 2018).

Finalmente, cabe señalar que resta una importante labor de transposición para el legislador nacional. Cuestiones como el secreto profesional, el régimen sancionador o si las valoraciones jurídicas deben ser objeto de comunicación, resultan básicas en la regulación de esta nueva obligación, máxime, cuando su entrada en vigor ya se ha producido.

## Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas

**Violeta Ruiz Almendral**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad Carlos III de Madrid*

*Letrada del Tribunal Constitucional*

---

### EXTRACTO

El Tribunal Constitucional ha anulado parcialmente el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, al considerarlo contrario a la Constitución por gravar, en muchos casos, transacciones en las que no se ponía de manifiesto capacidad económica alguna.

La aplicación práctica de esta doctrina viene suscitando numerosos problemas. El objeto de este trabajo es abordar dos de ellos, directamente relacionados, que se han puesto de manifiesto a raíz de la declaración parcial de inconstitucionalidad: el primero es la prueba posible de la minusvalía, tanto en la vía administrativa como en la judicial, cuestión solo parcialmente aclarada por el Tribunal Supremo. El segundo es la confusión acerca de la posibilidad de revisar las liquidaciones firmes o de instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los supuestos de cosa juzgada.

**Palabras clave:** impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; capacidad económica; declaración de inconstitucionalidad; efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional.

---

*Fecha de entrada: 12-08-2018 / Fecha de aceptación: 11-09-2018*

## Scope and consequences of the Spanish Constitutional Court's Opinions on the municipal Land Value Tax: problematic issues

Violeta Ruiz Almendral

---

### ABSTRACT

The Spanish Constitutional Court recently declared the municipal Land Value Tax partially contrary to the Constitution, but only to the extent that transactions which reflected no ability to pay at all were being subject to the tax.

The practical implementation of the Court's opinions on this tax has been the subject of much controversy. This article focuses on some of the issues that have arisen from this case law. In particular, the article deals, first, with the problem of the burden of proof, both in the administrative and judicial procedures. This issue has only been partially clarified by the Spanish Supreme Court. Second, the article tackles the ongoing confusion about exactly what the effects and scope of the declaration of unconstitutionality are. Specifically, it assesses whether past tax assessments, which have not been challenged in the past, may now be revised, and whether taxpayers may claim damages to the tax legislator, following a declaration of liability.

**Keywords:** land value tax; ability to pay; declaration of unconstitutionality; consequences of the Constitutional Court's opinions.

---

---

## Sumario

- I. Introducción: ¿Es un problema el limitado alcance de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)?
- II. La prueba posible de la minusvalía
  1. La doctrina del TC sobre la prueba: Una breve recapitulación
  2. La prueba posible de la minusvalía: El mandato de las SSTC y el problema de la determinación del valor en los impuestos patrimoniales
  3. La aclaración (parcial) de la STS sobre la prueba
  4. Conclusión: El óptimo constitucional y el problema de determinar cuándo se está (in)-cumpliendo la doctrina del TC
- III. Las consecuencias de la no limitación de efectos de las sentencias sobre el IIVTNU
  1. La no limitación de efectos de las sentencias de inconstitucionalidad como regla general
  2. La ausencia de una doctrina constitucional sobre la limitación de efectos
  3. Razones concretas para no limitar efectos en el caso del IIVTNU
  4. Las situaciones administrativas consolidadas no son intangibles en este caso: Consecuencias para las liquidaciones firmes
  5. Recapitulación y conclusión: Las liquidaciones firmes sí deben poder ser revisadas tras una declaración de inconstitucionalidad
- IV. Conclusión

### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

Ruiz Almendral, V. (2018). Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas. *RCyT. CEF*, 427, 111-146.

## I. INTRODUCCIÓN: ¿ES UN PROBLEMA EL LIMITADO ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)?

La declaración parcial de inconstitucionalidad del IIVTNU, tanto en su regulación foral (Sentencias del Tribunal Constitucional [SSTC] 26/2017, de 16 de febrero –NCJ062176– [norma foral de Guipúzcoa]; 37/2017, de 1 de marzo –NFJ066091– [norma foral de Vitoria-Gasteiz]; 48/2017, de 27 de abril –NCJ062355– [norma foral de Vitoria-Gasteiz]; y 72/2017, de 5 de junio –NCJ062507– [ley foral de Navarra]); como en la del sistema común, contenida en la Ley de Haciendas locales –LHL– (SSTC 57/2017, de 11 de mayo –NCJ062414–; y 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–), sigue generando una gran litigiosidad. Como es sabido, el Tribunal Constitucional (TC) se limitó a declarar la inconstitucionalidad del impuesto en uno de sus efectos: el que supone el gravamen de ganancias ficticias, al impedir al contribuyente la prueba en contrario, de manera que:

«El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión». (STC 26/2017, FJ 7.º; confirmada por el resto)

Como es sabido, lejos de zanjar los problemas que la aplicación práctica de este impuesto venía planteando, las sentencias del TC parecería haberlos agravado, al menos a la vista de la persistente litigiosidad. Este ha sido, de hecho, el juicio mayoritario de la doctrina<sup>1</sup>.

Ciertamente, la decisión de declarar inconstitucional solo aquello que realmente es insalvable, en lugar de toda la configuración del impuesto, puede ser problemática si, como en este caso, crea de inmediato un tributo «alternativo» en la práctica, pues el IIVTNU, pese a su engañosa denominación, nunca fue pensado para determinar la ganancia real. Sin embargo, esta forma de actuar es más coherente con la función misma del TC, que no es crear ni contribuir a crear un sistema perfecto y elegante, coherente en todos sus aspectos, sino expulsar –si es posible, de manera radical y

<sup>1</sup> Es difícil encontrar alguna opinión favorable a dichas sentencias. Sin ánimo de exhaustividad, entre las principales opiniones críticas nos interesa resaltar las contenidas en los siguientes trabajos: Marín-Barnuevo (2017); Martín (2017); Orón (2017); Palao (2017, pp. 21 y ss).

por tanto sin limitación de efectos— aquellas normas o disposiciones que no pueden encajar de ninguna manera en el orden constitucional vigente. Es tarea del legislador, de la que no puede abdicar, reconstruir después el sistema, una vez eliminada la pieza problemática. Llama por ello la atención que la omisión del legislador, y el subsiguiente caos generado, no haya provocado mayor estupor.

A mayor abundamiento, un examen de conjunto del tipo de controversias que se vienen planteando permite concluir que la situación actual no es sin más imputable a la doctrina constitucional sobre el IIVTNU. Más bien lo sucedido es que los fallos del tribunal han contribuido a poner de relieve la panoplia de problemas sin resolver tanto en relación con la prueba en los procesos tributarios como en relación con los efectos mismos de las declaraciones de inconstitucionalidad.

Al mismo tiempo, y además de la (incomprensible) pasividad del legislador estatal, sin duda ha contribuido a la conflictividad la interpretación «creativa» que de la doctrina del tribunal han hecho tanto algunas Administraciones locales como algunos tribunales. Por poner solo un ejemplo, tras el dictado de las citadas SSTC, ciertas salas de lo contencioso-administrativo de algunos tribunales superiores de justicia estimaron que el IIVTNU no podía liquidarse, y que la única conclusión posible de la doctrina del TC era considerar el mismo nulo en cualquier caso. En esencia, tales resoluciones venían a concluir que la STC 59/2017, de 11 de mayo, habría expulsado en la práctica el impuesto del ordenamiento jurídico, *ex origine*, lo que implica la desaparición de cualquier regla de cálculo de la plusvalía gravable con el IIVTNU, haciendo «imposible la exigencia de dicho tributo en tanto que no se aprueben por el legislador nuevas reglas para la determinación de la base imponible»<sup>2</sup>. Tal sorprendente tesis, sin apoyo alguno en las citadas sentencias del TC, y que generosamente se ha denominado «tesis maximalista» (cuando quizá habría sido más adecuado hablar de tesis «rebelde» o al menos, «creacionista»), ha sido rechazada de forma contundente por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia 1163/2018, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de julio (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–).

En fin, debe desde este momento resaltarse que, en las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en los asuntos citados, el TC no resuelve, como es lógico, dados los limitados términos

<sup>2</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 30 de octubre de 2017 (rec. núm. 8/2017 –NFJ071135–) que, con cita de otras sentencias (Sentencias núm. 512/2017, de 19 de julio, Sala Contencioso-Administrativa del TSJ de Madrid (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–) y núm. 157/2017, de 22 de septiembre, Sala Contencioso-Administrativa, del TSJ de Castilla y León, sede Burgos (rec. núm. 21/2017 –NFJ068463–), afirmó que no había «cobertura normativa legal para la exacción del tributo», con este razonamiento:

«[...] en el bien entendido aquí de que de la jurisprudencia constitucional antes indicada se desprende, sin duda, una expresa objeción constitucional a una eventual reconstrucción normativa de los preceptos de aplicación mediante el libre arbitrio del aplicador o de los órganos jurisdiccionales por vía interpretativa en revisión de actuaciones tributarias para la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria y, a su vez, para la elección en cada caso concreto del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento del valor de los terrenos transmitidos, lo que se estima contrario por dicha jurisprudencia constitucional, derechamente, no solo al principio constitucional de seguridad jurídica, garantizado entre otros principios jurídicos esenciales por el artículo 9.3 de la Constitución española, sino también al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, recogido por los artículos 31.3 y 133.1 y 2 del mismo texto constitucional».

de los pleitos planteados, la mirada de problemas que venía generando la aplicación práctica de este tributo desde hace años. Estos problemas no son nuevos, de modo que no surgen, sino que se acrecientan o se evidencian con el desplome de los precios de venta de inmuebles en algunas zonas del territorio español. De hecho, el problema constitucional examinado en las resoluciones citadas del TC se ciñe al examen del impuesto desde la perspectiva del principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución española [CE]), sin que se aborden los problemas de prueba que se venían suscitando en la práctica. Por ello, una vez descartado desde el inicio el examen desde la perspectiva de la prueba y su valoración (art. 24.1 y 2 de la CE), lógicamente tampoco se delimita en las sentencias constitucionales cuáles habrán de ser los medios idóneos para probar la inexistencia de incremento de valor del terreno al momento de la transmisión.

La doctrina ya se ha ocupado de examinar las citadas resoluciones del TC y las distintas posibilidades interpretativas<sup>3</sup>. Por ello, el objeto de este trabajo se limita a abordar de forma sucinta dos problemas prácticos, directamente relacionados, que se han puesto de manifiesto a raíz de la declaración parcial de inconstitucionalidad:

- El primero es la prueba posible de la minusvalía, tanto en la vía administrativa como en la judicial, cuestión solo parcialmente aclarada en la STS de 9 de julio de 2018 citada.
- El segundo es la confusión acerca de la posibilidad de revisar las liquidaciones firmes, o de instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los supuestos de cosa juzgada.

## II. LA PRUEBA POSIBLE DE LA MINUSVALÍA

### 1. LA DOCTRINA DEL TC SOBRE LA PRUEBA: UNA BREVE RECAPITULACIÓN

Para evaluar, desde una perspectiva constitucional, los problemas de prueba que se están suscitando en la práctica, y en concreto para determinar en qué medida se está dando cumplimiento a la doctrina del TC en las sentencias citadas, deben tenerse en cuenta dos aspectos:

1) En primer lugar, que la razón de la inconstitucionalidad no radica en sí en la imposibilidad de probar la minusvalía en un proceso desde la perspectiva del artículo 24 de la CE, sino en la infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 de la CE). Esto es relevante porque afecta e incide directamente sobre el tipo de mandato que se envía a los aplicadores de la norma parcialmente declarada inconstitucional. Pero, además, limita sustancialmente las vías reaccionales,

<sup>3</sup> Por todos: Marín-Barnuevo (2017); Martín (2017); Menéndez (2018a y 2018b); Orón (2017); Palao (2017); Triana (2017); Utande (2017a y 2017b).

pues el artículo 31.1 de la CE no es un derecho fundamental y, por tanto, no es directamente protegible mediante el recurso de amparo.

La posible infracción del artículo 24.1 en conexión con el 24.2 de la CE quedó tempranamente excluida del debate acerca de la posible inconstitucionalidad del IIVTNU. En efecto, la cuestión de la prueba quedó expresamente extramuros del pleito en la STC 26/2017 y posteriores, al considerarse que el tema central era la ficción legal, y no el uso de medios de prueba (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 1.º f). En esencia, se asumió que, en todo caso, una vez desaparecida la ficción jurídica, nuestro sistema de prueba abierta y de libre valoración de la misma no limita la actuación de los órganos judiciales en el seno de un proceso, que se rige por los artículos 60 y 61 de la Ley 29/1998, de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA):

«f) Aun pudiendo ser parámetro de la constitucionalidad de los preceptos impugnados el artículo 24 de la CE, según acabamos de constatar, lo cierto es que el órgano judicial basa su duda en la atribución por la normativa, en todo caso, y en virtud de las reglas legales que contempla, de un incremento de valor en el terreno, sin impedir el gravamen de minusvalías reales, al imposibilitar su acreditación, lo que conduce –señala– al gravamen de inexistentes incrementos de valor y, por tanto, al gravamen de capacidades económicas irreales, en contra de la previsión del artículo 31.1 de la CE. Pues bien, dado que la imposibilidad de probar la inexistencia de un incremento de valor, en algunos supuestos, es algo consustancial, inherente, a la propia naturaleza de la ficción jurídica que la norma contempla, la vulneración denunciada, de existir, lo sería exclusivamente desde el punto de vista del deber de contribuir (art. 31.1 de la CE), al someter a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza en contra de la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de acuerdo con su capacidad económica", que no desde la óptica del derecho a la prueba como un medio instrumental para la defensa de las pretensiones articuladas en un proceso judicial. En suma, la duda planteada debe circunscribirse a la vulneración de este mandato constitucional y no, cual pretende el órgano judicial, a la perspectiva también del derecho de defensa en el proceso contencioso-administrativo (art. 24 de la CE)». (STC 26/2017, FJ 1.º f)

2) En segundo lugar, sobre el derecho a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa consagrado en el artículo 24.2 de la CE existe ya una amplia y consolidada doctrina del TC<sup>4</sup>, en la que se ha afirmado que presenta una estrecha relación con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE), así como con el derecho de defensa (art. 24.2 de la CE), del que es realmente inseparable.

<sup>4</sup> Entre otras muchas, *vid.*: SSTC 1/1996, de 15 de enero –NCJ063426–, FJ 2.º; 26/2000, de 31 de enero –NFJ008803–, FJ 2.º; 246/2000, de 16 de octubre –NCJ051791–, FJ 3.º; 133/2003, de 30 de junio –NSJ013718–, FJ 3.º; 88/2004, de 10 de mayo –NSJ014851–, FJ 3.º; 4/2005, de 17 de enero –NSJ016580–, FJ 3.º; 359/2006, de 18 de diciembre –NCJ041473–, FJ 2.º; 77/2007, de 16 de abril –NFJ025709–, FF. JJ. 2.º y 3.º; y 86/2008, de 21 de julio –NCJ046452–, FJ 3.º.

Esta doctrina se ha recordado recientemente en la STC 128/2017, de 13 de noviembre –NCJ062842–, cuyo FJ 4.º es pertinente transcribir:

«Precisamente esta inescindible conexión [entre el art. 24.1 y 2 de la CE] nos ha permitido afirmar que el contenido esencial del derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa se integra por el poder jurídico que se reconoce a quien interviene como litigante en un proceso de provocar la actividad procesal necesaria para lograr la convicción del órgano judicial sobre la existencia o inexistencia de los hechos relevantes para la decisión del conflicto objeto del proceso.

De acuerdo con esa doctrina, las notas caracterizadoras de este derecho fundamental y de su protección constitucional son, esencialmente, en cuanto aquí interesa, las siguientes:

a) El derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa es un derecho de configuración legal, por lo que su ejercicio habrá de ajustarse a las normas reguladoras de cada orden jurisdiccional. Por ello, para que se produzca su lesión se requiere que la prueba no admitida, o no practicada, se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos. En concreto, no se puede considerar lesionado dicho derecho cuando una prueba haya sido inadmitida en aplicación de normas legales cuya legitimidad constitucional no pueda ponerse en duda.

b) Este derecho no es absoluto, de manera que no faculta para exigir la admisión de todas las pruebas que puedan proponer las partes en el proceso, sino que atribuye únicamente el derecho a la recepción y práctica de aquellas que sean pertinentes, correspondiendo a los órganos judiciales efectuar siempre la valoración de la pertinencia y legalidad de las pruebas solicitadas.

c) La denegación de las pruebas propuestas ha de ser motivada por los órganos judiciales, pudiendo vulnerarse el derecho fundamental cuando se inadmitan pruebas relevantes para la resolución final del litigio sin motivación o con motivación insuficiente, o bien cuando dicha inadmisión sea el resultado de una interpretación de la legalidad manifiestamente arbitraria o irrazonable.

d) La garantía constitucional del artículo 24.2 de la CE no cubre cualquier irregularidad u omisión procesal, sino únicamente aquellos casos en los cuales la prueba fuera decisiva en términos de defensa. En concreto, para que este derecho pueda entenderse vulnerado, la denegación de la prueba debe ser imputable al órgano judicial y, además, la prueba denegada debe ser decisiva en términos de defensa, siendo carga del recurrente la de justificar la indefensión sufrida. Esta exigencia implica, por una parte, que el recurrente debe demostrar la relación entre los hechos que se quisieron y no se pudieron probar y las pruebas inadmitidas o no practicadas; y, por otra parte, que debe argumentar el modo en que la admisión y la práctica de la prueba objeto de la controversia habrían podido tener una incidencia favorable a la estimación de sus pretensiones. Solo en tal caso –comprobado que el fallo del proceso *a quo* pudo, tal vez,

haber sido otro si la prueba se hubiera practicado— podrá apreciarse también el menos-cabo efectivo del derecho de quien por este motivo solicita el amparo constitucional.

e) Finalmente, hemos venido señalando también que el artículo 24 de la CE impide a los órganos judiciales denegar una prueba oportunamente propuesta y fundar posteriormente su decisión en la falta de acreditación de los hechos cuya demostración se intentaba obtener mediante la actividad probatoria que no se pudo practicar. En tales supuestos lo relevante no es que las pretensiones de la parte se hayan desestimado, sino que la desestimación sea la consecuencia de la previa conculcación por el propio órgano judicial de un derecho fundamental del perjudicado, encubriéndose tras una aparente resolución judicial fundada en derecho una efectiva denegación de justicia». (STC 128/2017, de 13 de noviembre, FJ 4.º)

Es coherente con lo anterior la decisión adoptada en la STC 128/2017, de 13 de noviembre, que no es, como se ha pretendido<sup>5</sup>, contradictoria con las anteriores SSTC sobre el impuesto. En ella se abordó, entre otras, la cuestión de si el valor consignado en la escritura es suficiente o no para acreditar la minusvalía, afirmándose que no resultaba irrazonable el razonamiento de la sentencia que allí se recurría, en la que se afirmaba que la prueba documental aportada (escrituras de compra y de venta) no era idónea en aquel supuesto para probar que el incremento de valor no se había producido, razonando el órgano judicial que:

«No se ha practicado prueba pericial que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, no siendo suficiente respecto a un tercero, como es el ayuntamiento, el valor declarado por la parte en una escritura pública, o el precio que figure en un procedimiento civil en el que no fue parte el Ayuntamiento de Algete».

Para el tribunal, este razonamiento no vulnera el artículo 24 de la CE, afirmando que:

«La sentencia de apelación apreció, de forma razonada, que los documentos aportados no probaban la ausencia de plusvalía, y añadió que no se había propuesto prueba pericial relativa al valor, algo que efectivamente se demuestra con la lectura de las actuaciones. Queda exteriorizado, por tanto, el razonamiento que conduce a la sentencia a la desestimación de la pretensión relativa al valor, que no puede tacharse de irrazonable o arbitrario, sin que pueda por tanto apreciarse la vulneración denunciada». (vid. STC 128/2017, FJ 7.º a)

Debe además tenerse en cuenta que, como se desprende de una lectura atenta de los antecedentes de hecho resumidos en la sentencia, en aquel supuesto la controversia había girado siempre en torno a la cabida y extensión de la finca, siendo la cuestión del valor secundaria y vinculada a la

<sup>5</sup> Nos referimos a la tesis defendida en el trabajo de Ruiz (2018).

anterior. Asimismo, se trataba de examinar la prueba en apelación<sup>6</sup>, como es sabido, con alcance limitado, por razones procesales que son conocidas. Con todo, la STC 128/2017 es una muestra de lo limitado que resulta el recurso de amparo cuando de lo que se trata es de revisar la prueba, lo cual, como se verá, tiene particular relevancia para las controversias relativas al IIVTNU.

## 2. LA PRUEBA POSIBLE DE LA MINUSVALÍA: EL MANDATO DE LAS SSTC Y EL PROBLEMA DE LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES

**2.1.** Sentado lo anterior, la pregunta es en qué términos la citada doctrina exige que en el procedimiento administrativo, o en el posterior procedimiento judicial contencioso-administrativo, se adopte una determinada resolución en cuanto a la admisión y valoración de la prueba.

Obviamente, la respuesta es sustancialmente distinta en una y otra. En fase administrativa, tanto de pura gestión inicial, como en las sucesivas fases revisoras, el mandato de la doctrina constitucional, inmediatamente vinculante como es propio de cualquier STC, implica la obligación de admitir la prueba en contrario. Dado que las sentencias no precisan el tipo de prueba, como es lógico, deberá acudirse a las reglas generales sobre prueba del valor en el sistema. En fase judicial, prima la libertad valorativa del órgano jurisdiccional, siempre que tal valoración no sea irrazonable, como se ha expuesto.

El problema es que hablar de la prueba de los valores implica tener presente que valor y medios de valoración están inescindiblemente unidos. De hecho, y como ha señalado la doctrina acertadamente, el problema del impuesto no era la imposibilidad de probar la no plusvalía sin más, sino que esta era la configuración querida por el legislador del impuesto, de manera que en la propia estructura se adopta un valor, automático, desapegado desde el inicio del gravamen de la capacidad económica real<sup>7</sup>.

El problema de la valoración (y valoraciones) ha aflorado con particular claridad en el caso del IIVTNU pero, como es sabido, cuál sea la valoración adecuada en función de cada tributo, y

<sup>6</sup> Tal y como se afirma en el FJ 6.º b) de la misma STC 128/2017:

«En este punto es preciso tomar en consideración que este tribunal ha subrayado (en doctrina referida al proceso civil, pero trasladable *mutatis mutandis* al procedimiento contencioso-administrativo) el carácter excepcional y limitado de las pruebas que pretendan practicarse durante la sustanciación de los recursos de apelación, pues el momento estrictamente probatorio pertenece a la primera fase del proceso (por todas, STC 170/1998, de 21 de julio, FJ 2.º)».

<sup>7</sup> Coincidimos, en lo esencial, con lo apuntado en particular en Palao (2017, pp. 39 y ss.), si bien no consideramos tan desacertado el fallo de las SSTC como este autor señala, toda vez que, en esencia, las sentencias suponen un ejercicio de *self-restraint* que, en este caso, no habría tenido efectos perversos de haber actuado el legislador estatal con mayor celeridad.

si dicha valoración puede o debe ser utilizada en otros tributos similares, constituye una cuestión lejos de estar resuelta en nuestro ordenamiento tributario<sup>8</sup>.

Es evidente que el valor asignado a determinados bienes supone la concreción de la capacidad económica en los impuestos que gravan bien el patrimonio, bien la transmisión del mismo, pues conforma, en suma, su base imponible. La cuestión de fondo, sin embargo, no es cuál deba ser el valor que a efectos de la base imponible deba darse a un activo, sino los propios métodos de valoración.

Dicho de otro modo: el valor real, o valor de mercado, es siempre y por definición un valor potencial y por ello solo determinable, pero nunca determinado. No es nunca un dato cierto o inmutable ni una realidad inmutable que esté ahí para poder ser descubierta como si estuviéramos ante una suerte de excavación arqueológica. El valor de un activo, estrictamente, no se halla ni descubre, sino que se determina, estima, conforma o genera al aplicar un método de valoración, que estrictamente da lugar al valor mismo. Y varía, por tanto, en función de este. Debe insistirse en que la idea según la cual el valor es una realidad que puede hallarse a través de los métodos de valoración descansa, en el fondo, sobre una falacia, cual es la propia existencia de una realidad preexistente a la propia aplicación de dichos métodos. En efecto, al igual que no puede hablarse de un valor de mercado ajeno al previo efectivo de venta, más que como tipo ideal o potencial, no existe en puridad un valor real distinto y preexistente al empleo de los métodos de valoración. Lógicamente, el valor que se atribuya a un bien o activo determinado en la cuantificación de un tributo guarda directa conexión con su objeto-fin. Cada método de valoración tomado como base en un tributo tiene trascendencia solo en relación con la función que el mismo debe cumplir en la concreta figura tributaria.

Por ello, y prescindiendo de que fuera del ámbito tributario existen distintas valoraciones ideales de cualquier activo, el valor asignado para cuantificar un tributo no necesariamente coincidirá con la valoración más aceptada del activo en cuestión, sino del objeto de gravamen.

El caso paradigmático es el valor catastral, que nada tiene que ver con el valor real aunque el objetivo pueda ser una aproximación. Estamos más bien ante un valor corregido o estabilizado, por razón del propio objeto del tributo; gravar de forma periódica la capacidad económica que refleja la propiedad.

Lo anterior significa que, en particular en los tributos que recaen sobre transacciones, lo único realmente relevante es el método de valoración que el legislador ha permitido como posible, pues medios de valoración y configuración de la base imponible son, por tanto, cara y cruz de la misma moneda.

**2.2.** A partir de ahí, el clásico problema entre estanqueidad versus unicidad no es un problema de valor versus precio, sino una cuestión de vinculación a los actos propios. Esto se comprueba fácilmente examinando algunas de las controversias que se han planteado ante el TS.

---

<sup>8</sup> Véase, en particular, Alguacil (1999, pp. 45 y ss.); García (2018).

Así, por poner solo un ejemplo, en la resuelta por la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de enero de 2015 (rec. núm. 1370/2013 –NFJ057175–), que se refería a la posibilidad de emplear, a efectos de calcular una ganancia patrimonial en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el valor comprobado a efectos del valor comprobado por la Administración de una transmisión previa de este mismo bien, a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD). La STS considera que la Administración no puede apartarse del valor comprobado a efectos del ITP y AJD, pero lo determinante en el razonamiento es que la propia Administración tributaria había utilizado tal valor comprobado en la liquidación del IRPF del otro contribuyente de la operación (vendedor).

Se recuerda en el fundamento de derecho cuarto que el rechazo de la que denomina «estancamiento extremo» implica ignorar:

«Los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc».

De ahí que pueda admitirse que el valor comprobado por una Administración autonómica en el ITP y AJD pueda ser válido para el impuesto sobre sociedades –IS– (como se afirmó en la STS de 9 de diciembre de 2013 [rec. núm. 5712/2011 –NFJ053096–]), o a efectos del IRPF, como se concluye en la citada STS de 15 de enero de 2015, si bien en este segundo caso lo determinante en el razonamiento es que, existiendo un mismo valor comprobado, este se decida emplear en un caso sí y en otro no, de modo que:

«Lo sorprendente del caso es que, arrojando las distintas valoraciones un resultado idéntico, la Administración acoge dicha valoración para lo que le favorece, liquidar ITP a 10 euros/m<sup>2</sup> y calcular el incremento patrimonial a efectos del IRPF del primitivo vendedor, y la ignora y se desentiende de la misma para calcular el incremento patrimonial en el IRPF en la parte recurrente». (fundamento cuarto)

Sobre esta cuestión se ha insistido, entre otras, en la STS de 4 de noviembre de 2013 (rec. núm. 3262/2012 –NFJ052680–).

**2.3.** En suma, a los efectos de la estructura del tributo, lo determinante será tanto la capacidad económica que se pretenda someter a gravamen como el método de gestión anudado a su exacción. Este último aspecto no es menor, y de hecho se tiene en cuenta siempre a los efectos de determinar la constitucionalidad de determinadas medidas. De ahí que se acepte, con carácter general, el establecimiento de limitaciones a gastos deducibles, precisamente en aras de la denominada «practicabilidad». Por otro lado, un análisis purista de un tributo, desde la perspectiva exclusiva de la capacidad económica, no solo es difícilmente viable, sino que necesariamente será siempre sesgado, pues un tributo, aunque pretenda ser personal, nunca capturará más que de forma imperfecta la capacidad económica de un determinado contribuyente. Por poner solo un ejemplo, piénsese en el IRPF, pa-

radigma de impuesto progresivo y justo si se atiende a la doctrina del TC<sup>9</sup>. Pues bien, incluso un ajuste detallado de sus elementos a las características personales y económicas de los contribuyentes dejará siempre fuera un cómputo, desde luego más real, de la capacidad económica de los contribuyentes a lo largo de su vida. Por ello, la utilización del término «valor real» no es otra cosa que una llamada a la Administración a tasar dicho bien (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 9.º); de modo que la fórmula del valor real «impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar». Esto implica que existe un margen de apreciación, siendo el límite el objeto-fin del tributo, y teniendo en cuenta que pueden existir distintos valores reales posibles, como ya se apuntaba en esa misma sentencia:

«La tarea de comprobar el "valor real" de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra –en pesetas– exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo». (STC 194/2000, FJ 9.º)

Así, el valor real podrá ser, tentativamente, distinto en un tributo que pretende gravar una transmisión frente a un tributo que pretenda gravar el patrimonio con vocación de permanencia. El valor de tráfico de bien (*Verkehrswert*) o valor de mercado implicará siempre el riesgo de ganar o perder. Desde esta perspectiva, no hay razón para que en los tributos estrictamente patrimoniales, que gravan transmisiones entre particulares (como el ITP y AJD o el IIVTNU), el valor real no pueda determinarse con arreglo al valor de mercado, al igual que en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), el IS o el IRPF.

Ahora bien, lo que, en suma, no podrá ser distinto es la aceptación o no de un valor por su resultado, de ahí que las reglas consistentes en aceptar el valor declarado por el contribuyente si este fuera superior al de la Administración, si bien facilitadoras de la gestión, son difícilmente conciliables con el artículo 31.1 de la CE y, por ende, con el principio de seguridad jurídica. Por

<sup>9</sup> Con cierto optimismo con respecto de lo que el IRPF supone en la práctica, la STC 19/2012, de 15 de febrero –NCJ056426–, FJ 3.º d), recuerda la doctrina ya consolidada, según la cual:

«El IRPF se erige en uno de "los pilares estructurales" (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9.º; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º), en una de "las piezas básicas" (SSTC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9.º; y 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º) o, en fin, en "una figura primordial" (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8.º; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8.º), a través del cual "se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la CE" (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º) y "los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 de la CE) y de solidaridad (art. 138.1 de la CE)" (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.º; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6.º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6.º; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9.º; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7.º; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7.º; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 7.º)». (STC 19/2012, FJ 3.º d)

ello mismo, estrictamente la Administración está obligada a apreciar todos los elementos relevantes para determinar el valor, con independencia de su resultado (Marín-Barnuevo, 1997, pp. 185-198). De ahí que no otorgar valor probatorio a las escrituras y tampoco a los índices de evolución de precios no resulte fácilmente conciliable con el óptimo constitucional, una vez que el TC ha afirmado que se permite al contribuyente probar la no plusvalía. No es tampoco coherente con la propia configuración del ordenamiento jurídico tributario, en el que de hecho conviven diferentes reglas y mandatos para configurar el valor, incluso dentro del mismo tipo de tributos, como son los patrimoniales o del tráfico privado (por oposición a los que gravan las actividades económicas).

En concreto, y en relación con el valor declarado en las escrituras como prueba, debe señalarse que el mismo se admite con carácter general en la Ley general tributaria (LGT), aunque no sea el único (art. 57.1 h)<sup>10</sup>, y se toma directamente como referencia en otros impuestos, incluso dándolo sin más por correcto cuando su consecuencia sea positiva para la Hacienda pública, abundando a tal efecto los ejemplos<sup>11</sup>, destacando el artículo 46.2 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de

<sup>10</sup> «Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo».

<sup>11</sup> En la normativa reguladora del ITP y AJD (Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD): artículo 14.3: «En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, servirá de base el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquellos. En la transmisión del derecho a retraer, la tercera parte de dicho valor, salvo que el precio declarado fuese mayor»; artículo 30.1: «1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa». En la normativa reguladora del impuesto sobre el patrimonio –IP– (Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP) también se toma en cuenta el valor declarado cuando es el superior, esto es, cuando es más beneficioso para la Hacienda pública: artículo 10: «Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas: Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contra-prestación o valor de la adquisición».

septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del ITP y AJD, que le otorga pleno valor de base imponible cuando dicho valor declarado «fuese superior al resultante de la comprobación». No parece, en fin, razonable, usar las reglas del artículo 105 de la LGT pero ignorar las del artículo 57 de la LGT, referidas a la comprobación de valores y que habrían permitido otorgar valor probatorio, siquiera como indicio de prueba, a los elementos aportados por el demandante.

En relación con los índices de precios, debe tenerse en cuenta que la regulación aún vigente del IIVTNU toma como punto de partida el valor catastral, pues este es el tomado por el impuesto sobre bienes inmuebles –IBI– (art. 107.2 a) de la LHL). Pues bien, para la determinación de dicho valor, se toma como un punto de referencia más «las circunstancias y valores del mercado» (art. 23.1 d) del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario [LCI]), sin perjuicio de indicarse que «el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado» (art. 23.2 de la LCI).

**2.4.** Lo anterior revela con particular claridad que valor y medios de valoración están inescindiblemente unidos. El medio es el valor, pues todos los medios de comprobación a los que se refiere la LGT (art. 52 en relación con el 57) tienen elementos indiciarios<sup>12</sup>. Al mismo tiempo, qué medios de comprobación sea posible emplear y cuál sea su configuración no solo afecta, sino que constituye la base imponible misma del tributo, tal y como ha constatado el TC al examinar las normas autonómicas relativas a los medios de comprobación aplicables en los tributos que las mismas gestionan por delegación del Estado (impuesto sobre sucesiones y donaciones [ISD] e ITP y AJD) en las controversias abordadas en las SSTC 161/2012, de 20 de septiembre –NCJ057400–; 25/2016, de 15 de febrero –NCJ060977– y 33/2016, de 18 de febrero –NCJ060980–.

La conclusión de lo expuesto es que, a partir de las SSTC, el valor declarado en las escrituras debería ser suficiente en la gran mayoría de los supuestos para probar una eventual minusvalía de la transmisión, siempre que fuera acompañado de una estadística oficial acerca de los valores de la zona (que bastará señalar, pues la Administración dispone de ella), y teniendo en cuenta la necesidad de disociar el valor del suelo y de la construcción, lo que necesariamente se hará mediante una estimación imperfecta, aplicando una regla de tres sobre la base de los porcentajes expresados por el valor catastral. A esta conclusión conduce tanto el razonamiento de las SSTC como el conjunto de reglas al respecto en el ordenamiento jurídico.

**2.5.** A partir de lo expuesto, y esto es lo relevante, la prueba quedaría desplazada hacia la Administración, que deberá desplegar tal actividad probatoria cuando estime que en el caso concreto sí se ha producido un incremento de valor. Esta sea la tesis mantenida, entre otras, en la STSJ de la Comunidad Valenciana 536/2017, de 30 de marzo, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en el rec. núm. 51/2016 –NFJ068042–. Como se examina en lo que sigue, la reciente STS parece haber aceptado también esta tesis.

<sup>12</sup> Al respecto véase García (2018, pp. 3 y ss.) (versión electrónica).

### 3. LA ACLARACIÓN (PARCIAL) DE LA STS SOBRE LA PRUEBA

La citada STS de 9 de julio de 2018 resuelve en su fundamento quinto las cuestiones relativas a:

«(a) a quién corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía, (b) qué medios probatorios resultan idóneos para llevarla a efecto y (c) si este último extremo cuenta en la actualidad, y hasta tanto se produzca la intervención legislativa que reclama la STC 59/2017 en su FJ 5.º c), con la debida cobertura legal, tal y como reclaman los principios de seguridad jurídica».

Se confirma en ella algo que, por otro lado, era evidente con la mera lectura de las SSTC, y es que corresponde al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, según se infiere con carácter general del artículo 105.1 de la LGT, y de acuerdo con lo que se establece en la misma STC 59/2017, al establecer que «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 de la LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7.º, y 37/2017, FJ 5.º).

Junto a ello, se introduce una importante matización, y es que la sentencia parece dar a entender que el contribuyente no está obligado a desarrollar una prueba completa. En concreto, se afirma que el contribuyente podrá hacer una de estas tres cosas:

- «ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas». Ello es coherente, afirma la sentencia, con el valor de principio probatorio que a las escrituras le atribuyen otras normas, como las que regulan el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. En este punto, se remite el tribunal a su reciente doctrina precisamente sobre la valoración de los activos en este impuesto, con remisión a las SSTs de 23 de mayo de 2018 (recs. núms. 1880/2017 –NFJ070817– y 4202/2017 –NFJ070594–), 5 de junio de 2018 (recs. núms. 1881/2017 y 2867/2017) y 13 de junio de 2018 (rec. núm. 2232/2017);
- «optar por una prueba pericial que confirme tales indicios»; o, en fin,
- «emplear cualquier otro medio probatorio *ex* artículo 106.1 de la LGT».

Las precisiones anteriores revisten particular importancia, pues una cosa es ofrecer un indicio de no plusvalía, y otra muy diferente que el contribuyente se vea obligado a aportar una prueba acabada y completa, como habían entendido algunas sentencias que han enjuiciado el fondo.

Asimismo, tiene particular importancia que la propia STS resalte que las escrituras se han considerado válidas en el propio proceso resuelto por el TC:

«Precisamente –nos interesa subrayarlo–, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta

por el TC en la STC 59/2017 para asumir –sin oponer reparo alguno– que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía». (p. 35)

Una vez hecho lo anterior, la pelota está en el tejado de la Administración, de manera que:

«Aportada –según hemos dicho, por cualquier medio– por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones».

La STS introduce un matiz de relevancia para la fase jurisdiccional, y es que en aquellos casos en los que el contribuyente haya presentado un principio de prueba, según lo expuesto, la ausencia de prueba en contrario por parte de la Administración deberá ser tenida en cuenta por parte del órgano jurisdiccional, lógicamente dentro del ámbito de libre apreciación de la prueba, y siempre y cuando el indicio aportado por el contribuyente fuera suficiente.

En la vía administrativa, el mensaje parece claro: se deberá tener en cuenta indiciariamente el valor declarado en escrituras.

#### 4. CONCLUSIÓN: EL ÓPTIMO CONSTITUCIONAL Y EL PROBLEMA DE DETERMINAR CUÁNDO SE ESTÁ (IN)CUMPLIENDO LA DOCTRINA DEL TC

El problema surge a la hora de evaluar cuál es la interpretación más adecuada de la doctrina del TC; cuándo, en suma, se está cumpliendo la misma. En el caso de las plusvalías, la doctrina sobre la prueba en este caso, y en general sobre el razonamiento fundado en derecho del artículo 24.1 de la CE, no se adecua bien a un supuesto de fallo modulado, como el que tiene lugar en las SSTC del IIVTNU. Hasta ahora, las normas eran constitucionales o no lo eran. Es inédito un fallo condicionado a la prueba, como el que nos ocupa, fallo que requería la adecuada colaboración no solo de los contribuyentes, sino desde luego del legislador (estatal) y de las Administraciones (municipales).

*A priori*, el fallo del TC se refiere en todos los casos a la necesidad de admitir prueba en contrario, pero sin precisar ni cómo ni qué tipo de prueba ni en qué momento. Una interpretación sistemática, como la que ha terminado llevando a cabo el TS, conduce a la conclusión de que bastará con el empleo razonable de los medios de prueba a que se refiere, con carácter general, la LGT.

Ahora bien, no son tanto los medios de prueba lo que genera conflictos como la aplicación de las reglas generales de la carga de la prueba. Es aquí donde algunos tribunales exigen prueba completa a cargo del contribuyente, mientras que otros admiten, como principio de prueba, la presentación de un indicio suficiente, como el valor declarado en escritura.

Ciertamente, y como se ha expuesto, cabe interpretar que una vez dictadas las sentencias sobre el IIVTNU, las reglas de la carga de la prueba no pueden seguir empleándose de la misma

manera, exigiendo prueba pericial (privada) completa en todos los casos. No otorgar valor a las escrituras, siquiera como principio de prueba al menos, no resulta fácilmente conciliable con la doctrina del TC, pues ello puede suponer que se exija al contribuyente una onerosa carga probatoria cuando, de acuerdo con el resto de reglas del ordenamiento jurídico tributario, dicho valor declarado es perfectamente aceptado a efectos de otros impuestos (ITP y AJD, IP, ISD, IRPF), en particular cuando el resultado es favorable a la Hacienda pública, extremo este último, el de asumir como mejor valor el comprobado siempre que sea superior, que resulta dudosamente compatible con el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la CE). Pero, sobre todo, porque descartado el medio pericial público propio de las valoraciones, la tasación pericial contradictoria, no parece guardar proporción con las reglas de reparto de la carga probatoria el exigir un dictamen pericial privado al contribuyente, máxime cuando en este caso la Administración dispone de información propia sobre valores inmobiliarios urbanos, recabada a efectos de otros tributos.

Ahora bien, si la opinión anterior es la más respetuosa con el sentido y espíritu de las sentencias citadas, lo cierto es que es difícil conciliar una interpretación favorable al artículo 31.1 CE, como la que aquí se defiende, con la libre apreciación de la prueba que preside nuestro sistema judicial, y que a los efectos de un eventual recurso de amparo implica una evidente limitación.

### III. LAS CONSECUENCIAS DE LA NO LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS SOBRE EL IIVTNU

#### 1. LA NO LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD COMO REGLA GENERAL

Las sentencias dictadas sobre el IIVTNU no limitan efectos. Esto es rico en consecuencias, para cuyo examen debe hacerse un breve recordatorio de lo que supone, en el ordenamiento jurídico español, una declaración de inconstitucionalidad y nulidad de una norma.

El artículo 161.1 a) de la CE establece que «la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a esta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada». Esta disposición se desarrolla en la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del TC (LOTIC), que dedica los artículos 38 a 40 a establecer los efectos de sus sentencias.

De manera reiterativa, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP), afirma que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad «vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales *desde la fecha* de su publicación en el BOE» (la cursiva es nuestra; art. 32.6 de la LRJSP). La norma afirma a renglón seguido que corresponde al propio tribunal fijar, en última instancia, los efectos, al establecer que:

«La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al derecho de la Unión Europea producirá efec-

tos desde la fecha de su publicación en el BOE o en el Diario Oficial de la Unión Europea, según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa».

Este precepto de la LRJSP se ha visto como una suerte de modulación de efectos, una manera de confirmar, de una vez por todas, que las SSTC tienen sí y siempre efectos *ex nunc*, salvo que en ellas se afirme otra cosa. Pues bien, como se observa con la lectura de la ley que sí tiene encomendado el régimen jurídico de las SSTC, la LOTC, la conclusión es la contraria, pues la regla general, conviene insistir en ello, es que la inconstitucionalidad implique la nulidad (art. 39.1 de la LOTC).

Dejando de lado la anomalía que en nuestro ordenamiento jurídico supondría el hecho de que una ley ordinaria, como la Ley 40/2015, pretendiera reinterpretar los efectos de una ley orgánica, como la LOTC, que ostenta la competencia sobre la materia, lo relevante es examinar los efectos que desde la Constitución, la LOTC y la doctrina consolidada del TC se vienen atribuyendo a las declaraciones de inconstitucionalidad.

Lo primero que debe resaltarse es que, como ha señalado tempranamente el propio tribunal (desde la STC 60/1986, de 20 de mayo –NCJ063425–) y como es coherente con el tipo de tribunal que representa un TC, le corresponde a este la delimitación última de sus efectos, o al menos, así lo ha estimado el TC. Es este tribunal, por tanto, el autorizado constitucionalmente para delimitar el alcance y los efectos de su propia doctrina, sin perjuicio de que cualquier aplicador del derecho, órgano jurisdiccional, administrativo, o particular deba siempre hacer una interpretación al aplicar dicha doctrina, pues toda aplicación de una norma lleva ínsita una labor interpretativa.

Que los efectos de las SSTC son, como regla general, retroactivos (o *ex tunc*) y que la limitación de efectos, o los fallos prospectivos (*ex nunc*) constituyen una excepción a esta regla es algo que, sin embargo, aún plantea dudas en la doctrina especializada que ha abordado esta cuestión<sup>13</sup>.

Consideramos, en todo caso, que esta cuestión ha sido ya resuelta en la propia Constitución. Como señaló en su momento M. Beladiez, este efecto (*ex tunc* o retroactivo) deriva directamente de la Constitución, pues:

«si del principio de constitucionalidad que consagra el artículo 9.1 de la norma fundamental se deriva la plena adecuación del orden jurídico a la Constitución, parece claro que este principio obliga a eliminar todos aquellos actos jurídicos [...] que vulneren esta norma. Es por tanto la propia Constitución la que obliga a dotar de efectos retroactivos a las sentencias de inconstitucionalidad». (Beladiez [1987, p. 341])<sup>14</sup>

<sup>13</sup> A favor de la tesis que aquí se mantiene (efectos *ex tunc*), véase: Moreno (2009, pp. 45 y ss.). Sobre los efectos de las SSTC, en particular sobre el problema tratado en este trabajo, véase: Beladiez (1994, pp. 335 y ss.). Véase también: Gómez (2001, pp. 579 y ss.); Cueva (2010, pp. 456 y ss.). Una tesis contraria se ha mantenido, entre otros, en: Jiménez (1997, pp. 15-80); Sesma (2017, pp. 230-254). Con esta tesis parece alinearse el trabajo de Utande (2017a, pp. 37-39), aunque también poniendo de manifiesto la diversidad jurisprudencial y doctrinal al respecto.

<sup>14</sup> Véase también: Leguina (1987, pp. 17 y ss.).

En cuanto a su alcance, el artículo 40.1 de la LOTC dispone que las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales».

La única excepción es que se trate de procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador («salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad»).

La norma nada afirma en relación con los procesos administrativos que hayan ganado firmeza, pues se refiere únicamente a procesos judiciales, no a procedimientos administrativos.

Veamos, a continuación, si realmente existe, como han parecido considerar amplios sectores doctrinales y jurisprudenciales, una «doctrina» del TC al respecto. Nuestra respuesta, adelantando conclusiones, es que no existe tal doctrina.

## 2. LA AUSENCIA DE UNA DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE LA LIMITACIÓN DE EFECTOS

**2.1.** Puesto que la regla general de la declaración de inconstitucionalidad es la nulidad, y por tanto la no limitación de efectos, cuando tal limitación se produce, se afirma de forma expresa, y atendiendo a las circunstancias específicas de cada caso concreto.

Por ello, y como se desprende de un examen de la propia doctrina del TC, no puede hablarse con propiedad de una doctrina sobre la limitación de efectos, pues todos y cada uno de los supuestos en los que el TC ha decidido limitar efectos son diferentes y han recibido una respuesta adaptada a ellos.

Así, ya en una de las primeras sentencias que limitan efectos a una declaración de inconstitucionalidad, la STC 60/1986, de 20 de mayo, se deja claro que dicha limitación constituye una excepción:

«Esta anulación no ha de comportar, sin embargo, la de los actos jurídicos dictados en ejecución de los preceptos que ahora se invalidan, ni, por lo mismo, la de las situaciones administrativas declaradas a su amparo, pues no hay razón alguna en este caso para retrotraer el efecto invalidante de las normas declaradas inconstitucionales al momento de la entrada en vigor de las mismas». (FJ 5.º)

Es decir, salvo limitación de efectos, parece afirmarse en la sentencia que el efecto invalidante se retrotraería al propio momento de entrada en vigor de las normas.

Como es notorio, uno de los ámbitos en los cuales se han limitado efectos es el tributario (Cueva, 2010, pp. 458 y ss.).

Suele citarse en este sentido la STC 45/1989, de 20 de febrero –NFJ000499–, que introduce una limitación a la regla de expulsión radical del ordenamiento, añadiendo la protección de las actuaciones administrativas firmes, a las que no se refiere el artículo 40.1 de la LOTC. En su FJ 11.º, y tras indicar que «la ley orgánica no faculta a este tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad», desliga la inconstitucionalidad de la nulidad en estos términos:

«Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la ley, que deja a este tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento. La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de este, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los artículos 4.2 y 24.1 b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Más detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la ley». (STC 45/1989, FJ 11.º)

Dicho deslinde, llevado a cabo en ese caso concreto, obedece, según la sentencia, a las propias limitaciones del proceso constitucional, lo que se recuerda en unos términos que son plenamente aplicables al IIVTNU:

«Los preceptos de la Ley 44/1978 declarados inconstitucionales formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz para reordenar el régimen del IRPF en términos compatibles con la Constitución».

De ahí que, constatada la situación concreta que allí se planteaba, se hiciera un llamamiento al legislador en términos inequívocos:

«Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa».

Tras lo anterior, en la sentencia se precisa que, en este caso, la nulidad no afectará a las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino que también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes (STC 45/1989, FJ 11.º).

El hecho de que la propia sentencia mencione expresamente las actuaciones administrativas firmes evidencia que, en ausencia de tal mención, las mismas no verían salvaguardados sus efectos. Por ello, además de mencionarlo expresamente, la sentencia aporta una explicación de ello, afirmando que tal limitación se lleva a cabo para preservar el principio de seguridad jurídica, y también para evitar:

«un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales». (STC 45/1989, FJ 11.º)

Ciertamente no puede compartirse la mención a la seguridad jurídica que se lleva a cabo en la STC 45/1989, que no es otra cosa que la seguridad jurídica de que una norma seguirá desplegando efectos incluso tras haber sido considerada inconstitucional, algo difícilmente compatible con su valor superior (art. 9.1 de la CE).

Tampoco desde luego puede aceptarse el argumento del pretendido trato privilegiado a los contribuyentes, pues la consecuencia es un trato de favor al legislador. No parece razonable exigir a la ciudadanía la impugnación de normas que precisamente gozan de presunción de constitucionalidad.

Pero no es este el momento de examinar de forma crítica aquella sentencia, sino de poner de manifiesto algo que parece pasarse por alto con frecuencia, y es que lo que la sentencia hace es precisar los efectos en el caso concreto, no fijar una doctrina general.

**2.2.** Por si quedara alguna duda, el análisis de otros muchos casos posteriores permite comprobar que el TC ha precisado siempre, cuando ello era considerado pertinente, los efectos de sus sentencias, modulando los mismos dependiendo de las circunstancias de cada caso concreto.

Específicamente, cuando tal modulación ha implicado, en concreto, y como excepción, salvaguardar las situaciones decididas mediante actuaciones administrativas firmes, así se ha indicado de manera expresa. Es el caso, entre otros muchos, de los fallos contenidos en las SSTC 180/2000, de 29 de junio –NCJ051891–, FJ 7.º; 54/2002, de 27 de febrero –NCJ030332–, FJ 9.º; 189/2005, de 7 de julio –NFJ020336–, FJ 9.º; 365/2006, de 21 de diciembre –NCJ031829–, FJ 8.º; 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7.º; 60/2015, de 18 de marzo –NFJ057929–, FJ 6.º; 61/2018, de 7 de junio –NCJ063338–, FJ 11.º; 14/2018, de 20 de febrero –NCJ063088–, FJ 11.º c); 92/2017, de 6 de julio –NCJ062551–, FJ 3.º a); 140/2016 –NCJ061472–, FJ 15.º b); 227/2016, de 22 de diciembre –NCJ061997–, FJ 6.º a); 47/2017, de 27 de abril –NCJ062360–, FJ 3.º b); o 73/2017, de 8 de junio –NCJ062508–, FJ 6.º.

Entre ellas, es oportuno recoger solo algunos ejemplos, ilustrativos del modo en el que se precisa dicha limitación caso por caso, y sin que a estos efectos interese recoger el supuesto de hecho referido.

En la STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9.º:

«En el asunto que nos ocupa debemos traer a colación, a la hora de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de nulidad, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), al que responde la previsión contenida en el artículo 40.1 de la LOTC, según el cual, las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada» en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1 de la LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme. En efecto, al igual que dijimos en las SSTC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11.º), 180/2000, de 29 de junio (FJ 7.º), sobre la Ley riojana 2/1993, de presupuestos, y 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 7.º), sobre Ley balear reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medioambiente, entre otras, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes. Esta conclusión se refuerza si se tiene en cuenta, además, que dotar de eficacia *ex tunc* a nuestra declaración de nulidad distorsionaría gravemente la actividad de gestión urbanística desarrollada al amparo de la norma que se declara inconstitucional, tanto por los municipios vascos como por los particulares, trascendiendo, incluso, las previsibles consecuencias económicas adversas que la revisión de las cesiones obligatorias ya firmes supondrían para los municipios, con el consiguiente riesgo de quiebra del principio de suficiencia financiera de las Haciendas locales a que se refiere el artículo 142 de la CE».

En la STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 9.º:

«Deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos no solo aquellas situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes».

En la STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6.º:

«Más allá de ese mínimo impuesto por el artículo 40.1 de la LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución

firme [...] El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

En la STC 61/2018, de 7 de junio, FJ 11.º:

«En último término y para precisar el alcance de la presente sentencia, hay que señalar que la nulidad que, como regla y de acuerdo con el artículo 39.1 de la LOTC, sigue a un pronunciamiento de inconstitucionalidad, debe ser matizada *en este caso concreto*. En efecto, debemos limitar los efectos de las anteriores declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad de parte de los preceptos del Real Decreto-Ley 5/2013, en el sentido de que no afectarán a las situaciones jurídicas consolidadas. Entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no solo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11.º; 180/2000, de 29 de junio, FJ 7.º; 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9.º; 27/2012, de 1 de marzo, FJ 10.º; 86/2013, de 11 de abril, FJ 5.º, y 206/2013, de 5 de diciembre, FJ 3.º)». (la cursiva es nuestra)

En la STC 14/2018, de 20 de febrero, FJ 11.º c):

«La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los tres últimos párrafos de la disposición adicional trigésima octava.4 c) de la LOE, además de preservar la cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), no afectará a los actos firmes dictados en su aplicación».

La lectura de los fundamentos jurídicos citados evidencia que, si nada se afirma en la sentencia de forma expresa, los efectos de la nulidad son los establecidos en el artículo 40.1 de la LOTC. Los términos en que se delimitan efectos en las SSTC permiten comprobar que la salvaguarda de las actuaciones administrativas firmes, por mucho que pueda en algún caso concreto encontrar amparo en el artículo 9.3 de la Constitución (seguridad jurídica), debe ser declarada expresamente por el tribunal, como así se ha hecho siempre que se ha considerado preciso.

Esto es, una cosa es que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE) pueda justificar la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas, o incluso que quepa justificar la conveniencia o idoneidad de que se declare tal intangibilidad de situaciones administrativas firmes –esto es, liquidaciones tributarias, por lo que aquí interesa–, y otra muy distinta es considerar sin más que tal es el efecto natural de la sentencia de inconstitucionalidad<sup>15</sup>. Esta interpretación no es fácilmente conciliable con el artículo 9.1 de la CE.

<sup>15</sup> Una opinión contraria es la expresada en Triana (2017), para quien:

«El artículo 32.6 de la LSP altera la regla general que hasta ahora regía en nuestro ordenamiento jurídico, según la cual, las SSTC que declaran la inconstitucionalidad de las leyes tienen efecto retroactivo

Y ello es así porque el principio de seguridad jurídica no puede interpretarse como un valor de preservación del *statu quo* en todo caso, ya que ello sería tanto como afirmar, como un valor del ordenamiento jurídico en sí mismo, la seguridad jurídica de que la inconstitucionalidad de una norma no tiene ninguna consecuencia, algo que repugnaría a la propia lógica del sistema, que precisamente dispone de mecanismos depurativos.

Sin duda, parte de la confusión doctrinal se ha alentado por la propia práctica constitucional de limitar los efectos de las sentencias dictadas en materia tributaria, salvo en supuestos de medidas sancionadoras (como el recargo del 50% enjuiciado en la STC 276/2000, de 16 de noviembre –NFJ009503–, FJ 5.º). Dicha práctica, a su vez, es en ocasiones consecuencia de otra anomalía del funcionamiento del sistema, cual es el plazo de resolución de las controversias, que, en el caso de los recursos de inconstitucionalidad en particular, no suelen dictarse en los plazos que dictamina el artículo 34.2 de la LOTC, para los recursos de inconstitucionalidad, o del 37.3 de la LOTC, para la cuestión<sup>16</sup>. Una sentencia dictada años después de iniciada la controversia tenderá a limitar los efectos de manera más estricta, aunque esto suponga, en la práctica, trasladar los efectos de la tardanza a quien no la provocó, al tiempo que quien mantuvo una norma inconstitucional en vigor no experimenta ningún perjuicio. Un examen conjunto del sistema de depuración del ordenamiento jurídico que supone la LOTC permite concluir que el mismo estaba pensado para una mayor rapidez en el proceso de expulsión de normas, supuesto en el cual serían menos los efectos que modular. Por ello, en cierto modo, el problema de la seguridad jurídica se genera, fundamentalmente, por la propia superación de los plazos para resolver.

### 3. RAZONES CONCRETAS PARA NO LIMITAR EFECTOS EN EL CASO DEL IIVTNU

El TC no hace explícitas las razones para no limitar efectos, lo que obedece a que, según el esquema expuesto, dicha no limitación es la regla general. Por tanto, salvo que la sentencia determine otra cosa, los efectos de la misma serán los que, con carácter general, establece el artículo 40 de la LOTC, ya examinado.

En el caso del impuesto de plusvalías concurrían razones para avalar un fallo sin limitación de efectos. Parece lógico pensar que, a la luz de los numerosos trabajos doctrinales y jurispruden-

---

salvo que el propio tribunal les dé eficacia prospectiva o, según la jurisprudencia, que los jueces las interpreten de otra forma. Se establece ahora que, ante el silencio del TC, la regla general será la prospectividad».

Ello implica que, en el caso del IIVTNU:

«las Administraciones públicas interesadas podrán [...] entender que subsisten las liquidaciones del impuesto que hayan quedado firmes y se podrán plantear desestimar las reclamaciones de aquellos que hayan liquidado el impuesto antes de la publicación de la STC que anule la norma que se les haya aplicado».

<sup>16</sup> En los comentarios a este precepto se suele dar por sentado que el plazo de un mes resulta, cuando menos, ilusorio. No se ha llamado la atención, sin embargo, sobre el hecho de que nunca se haya cumplido el mandato contenido en el precepto, en el sentido de dictar resolución motivada para ampliar el plazo. Por ejemplo, *vid.* Espin (2001, p. 510).

cia, el tribunal no ignoraba los problemas prácticos que desde hacía ya tiempo venía planteando este impuesto. El fallo de la sentencia, dicho de otro modo, en el caso del IIVTNU, era un fallo esperado y casi inevitable, en un momento en el que eran ya multitud las voces que en la doctrina se habían referido a la inconstitucionalidad del impuesto<sup>17</sup>.

Pero, además, y sin perjuicio de estas voces recientes, lo cierto es que los principales problemas que suscita el impuesto en la actualidad eran ya sobradamente conocidos desde hace casi treinta años. Lo llamativo, en este caso concreto, es que no se trata solo de que la doctrina lo hubiera puesto de manifiesto de manera clara y contundente<sup>18</sup>, sino que el propio gravamen de las plusvalías ficticias, que es el motivo de la inconstitucionalidad, se denunció en la misma tramitación parlamentaria de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales. En efecto, si se examinan los correspondientes boletines oficiales del Congreso de los Diputados, puede comprobarse cómo se pusieron de manifiesto los principales aspectos controvertidos del nuevo impuesto<sup>19</sup>.

A mayor abundamiento, prueba «del nueve» de que el legislador era consciente del efecto que la defectuosa configuración del impuesto<sup>20</sup> estaba produciendo es la propia reforma llevada a cabo por el artículo 123.1 del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Esta modificación «con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos», supone la introducción de un supuesto nuevo de exención (art. 105.1 c) del TRLHL), aplicable a los casos más injustos, y en los que resultaba especialmente claro el efecto confiscatorio del tributo, cual son las transmisiones derivadas de las ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

<sup>17</sup> Por todos, Marín-Barnuevo (2013b, p. 116). Asimismo, remitimos al lector a las referencias contenidas en la nota a pie 3 de este trabajo: Marín-Barnuevo (2017). Véase igualmente: Palao (2017, pp. 24 y ss.).

<sup>18</sup> Con claridad meridiana, véanse las consideraciones contenidas en estos trabajos: Marín-Barnuevo (2013b, pp. 105-218); Moreno (2012, pp. 176 y ss.).

<sup>19</sup> En concreto véase, en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, III Legislatura, serie A: Proyectos de ley, núm. 85-5, 16 de septiembre de 1988, pp. 83, 135, 229 y 293, las enmiendas 263 y 833 (Grupo Mixto y del Grupo Coalición Popular) y las enmiendas 79 y 609 (Agrupación IU-EC [Grupo Mixto] y Grupo Minoría Catalana). Destacando la número 611, del Grupo Minoría Catalana, en la que se propuso la supresión del límite mínimo de incremento porcentual con el argumento de que «la fijación de unas bandas de incrementos en las que se da como seguro un incremento anual mínimo no contempla casos de disminución del valor de los terrenos por múltiples motivos». Además, se puso de relieve que tal valoración automática supone que «en caso de disminución del valor de los terrenos por múltiples motivos, entre ellos, una posible catástrofe o una depresión económica grave o continuada, pondrían en el dilema de suprimir el impuesto o imponer incrementos constantes y rígidos totalmente inapropiados a la realidad». Y, además, se vulnera «el derecho de los administrados a impugnar la realidad del incremento al serles impuesta una pura ficción legal» (enmiendas 192 y 457 de la Agrupación de Diputados –Democracia Cristiana Grupo Mixto– y de la Agrupación Parlamentaria del Partido Liberal –Grupo Mixto–). De esta manera, «el gravamen de una riqueza inexistente significa la total violación del principio de capacidad económica» (enmiendas 837, 838 y 839 del Grupo Coalición Popular).

<sup>20</sup> No se trataba ya de una presunción *iuris et de iure* de incremento patrimonial, sino más bien, como expone Marín-Barnuevo (1996, pp. 119 y ss.), sin normas de valoración misma.

Posteriormente, los pleitos que empezaron a dilucidarse en la jurisdicción ordinaria ponían igualmente de manifiesto, con claridad meridiana, que la aplicación del impuesto de plusvalías estaba teniendo como consecuencia el gravamen de capacidades económicas enteramente inexistentes, como se pone de manifiesto tempranamente en las SSTSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, 505/2012 o 553/2012 –NFJ050915–, de 9 y 22 de mayo de 2012. En el fundamento sexto de esta última se concentra todo el razonamiento que resulta suficiente a efectos de enjuiciar este impuesto:

«Sin perjuicio de lo expuesto, parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica».

Por tanto, la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU no es solo una consecuencia anunciada, sino que evidencia un problema de mayor profundidad, pues lo que ha fallado, en suma, es el sistema mismo de protección constitucional que existe al servicio, por lo que a los tributos se refiere, del artículo 31 de la CE.

La gravedad de lo sucedido, el mantenimiento de un gravamen cuyos efectos decididamente confiscatorios en muchos supuestos eran evidentes y palmarios, pues se habían constatado por doctrina y jurisprudencia a lo largo de varios años antes del dictado de las citadas sentencias, no puede sin más ignorarse a la hora de analizar e interpretar adecuadamente, esto es, conforme a la Constitución, los efectos prácticos de las sentencias sobre el impuesto.

A esta respecto, nótese que lo sucedido con el impuesto de plusvalías supera con creces la situación descrita por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en la Sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 –NFJ053503–, Transportes Jordi Besora, al exteriorizar las razones por las cuales no procedía limitar efectos, exigiendo por tanto al Gobierno de España la devolución íntegra de lo indebidamente pagado por el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH). En la sentencia se concluye con dureza inusitada que, dados los antecedentes: «no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años» (párr. 45).

A diferencia del TJUE, el TC no hace explícitos los criterios seguidos para no limitar efectos<sup>21</sup>. Sin embargo, no es difícil deducir cuáles han sido los motivos que en este concreto caso han inclinado la balanza hacia la no limitación.

<sup>21</sup> Es imprescindible, para ver la manera de limitación de efectos del TJUE, el trabajo de: García (2013, pp. 11 y ss.).

#### 4. LAS SITUACIONES ADMINISTRATIVAS CONSOLIDADAS NO SON INTANGIBLES EN ESTE CASO: CONSECUENCIAS PARA LAS LIQUIDACIONES FIRMES

Procede ahora determinar qué sucede con las liquidaciones del impuesto que hayan ganado firmeza, por no haber sido recurridas en tiempo y forma.

De acuerdo con lo expuesto, la única conclusión que parece conforme con la primacía de la Constitución (art. 9.1) y el sistema de depuración del ordenamiento es que las mismas podrán y deberán ser revisadas a consecuencia de la inconstitucionalidad y nulidad de uno de los efectos de la plusvalía, aunque ello no se produciría automáticamente, sino a través de los procedimientos previstos para ello.

Como es sabido, y pese a que se deriva del artículo 40.1 de la LOCT, y en general, del artículo 9.1 de la CE, como ha quedado expuesto, lo cierto es que esta tesis no es pacífica ni en la jurisprudencia ni en la doctrina.

**4.1.** Específicamente en la doctrina del TS se encuentra una amplísima casuística, en ocasiones contradictoria, de la que se ofrece una breve muestra:

1) En relación con la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar<sup>22</sup>, contenida en la STC 173/1996, de 31 de octubre –NFJ004656–, que declara inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, en una sentencia que no limita efectos. Las causas de la no limitación de efectos en la STC se encuentran en el propio razonamiento de la sentencia, que afea al legislador tanto la tardanza en reaccionar a una tributación desigual como la solución adoptada (una norma retroactiva), en estos términos:

«Carece, por lo tanto, de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado periodo de tiempo sin adoptar las medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma dotada de eficacia retroactiva». (STC 173/1996, FJ 5.º)

Dictada aquella sentencia, los contribuyentes instaron las correspondientes declaraciones de nulidad, que fueron sistemáticamente denegadas al interpretar la Administración que las declaraciones de inconstitucionalidad eran, por regla general, *ex nunc*, esto es, prospectivas. Para el caso que aquí interesa, de las liquidaciones firmes, la Sentencia de 15 de julio de 2000 (rec. núm. 736/1997 –NFJ071151–), dictada en relación con el citado gravamen complementario de la tasa del juego,

<sup>22</sup> Regulado en el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

estima que las liquidaciones dictadas al amparo de una norma luego declarada inconstitucional son automáticamente nulas de pleno derecho y susceptibles de revisión por esta vía, que no está sometida a plazo alguno de prescripción.

No obstante, dicha doctrina se revisaría poco después descartando que la declaración de inconstitucionalidad sea *per se* causa de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones que se hubieran dictado al amparo de la misma (Sentencias de 1 y 17 de julio de 2003 y 2 de febrero de 2004). Por el contrario, la tesis que aquí se defiende se acepta, sin límites, en la STS de 22 de diciembre de 2000 (rec. núm. 560/1998 –NFJ071153–), fundamentos 4.º y 5.º<sup>23</sup>, reiterada, entre otras, por la STS de 18 de septiembre de 2007 (rec. núm. 291/2005).

2) En sentido similar puede citarse la STS 456/2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de marzo de 2017 (rec. núm. 3591/2015 –NFJ066339–)<sup>24</sup>, en la que se confirma la nulidad de pleno derecho de una liquidación del canon de regulación de regadíos y de la tarifa de utilización del agua ambas giradas por la extinta Agencia Andaluza del Agua.

La Administración tributaria (andaluza) había insistido en el pleito en la firmeza de las liquidaciones giradas, lo que determinaría su imposibilidad de revisión en aras del principio de seguridad jurídica y de acuerdo con el artículo 73 de la LJCA. La tesis de la Administración se rechaza, si bien ello se hace con el razonamiento de que las liquidaciones fueron dictadas con posterioridad a la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del precepto estatutario, lo que a su vez determinó que el órgano que giró el tributo fuera manifiestamente incompetente.

3) Como doctrina contraria a dicha nulidad puede citarse, entre otras, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª 1026/2017, de 8 de junio (rec. núm. 2739/2015 –NFJ071236–).

En el primer fundamento, la sentencia se pronuncia expresamente sobre la incidencia de la STC 203/2016, de 1 de diciembre –NCJ061894–, que había declarado inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma foral de Guipúzcoa 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF en dicho territorio histórico, dictada en la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ del País Vasco en proceso distinto.

Conviene resaltar que dicha STC 203/2016, de 1 de diciembre, declaró inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF del territorio

<sup>23</sup> La interpretación del artículo 40.1 de la Ley orgánica 2/1979, del TC, conduce, a nuestro parecer, a una conclusión distinta, al excepcionarse en él expresa y exclusivamente la eficacia retroactiva de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de actos o normas con rango de ley respecto de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada salvo los casos de penas o sanciones, de manera que la consecuencia lógica es que en los demás supuestos cabe la revisión (F 4.º).

<sup>24</sup> Que confirma la STSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 117/2015 –NFJ071133–).

histórico de Guipúzcoa, sin limitación de efectos<sup>25</sup>. Pese a ello, la STS de 8 de junio de 2017 citada afirma en su fundamento primero que:

«ninguna incidencia tiene, toda vez que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *erga omnes* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el artículo 40.1 de la LOTC. [En suma,] las situaciones consolidadas, entre las que se incluyen no solo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las actuaciones administrativas firmes, no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de nulidad que implica la inconstitucionalidad apreciada en la STC».

Se cita en apoyo de la tesis la sentencia del Pleno de esta sala de 2 de junio de 2010 (rec. núm. 588/2008 –NSJ038664–), en la que se afirma que:

«No ofrece dudas que la declaración de inconstitucionalidad (con la única y sola excepción que prevé el inciso final de la segunda de esas normas, solo referida a los procesos penales o contencioso-administrativos de revisión de resoluciones sancionadoras, en los que la inaplicación de la norma inconstitucional determine un efecto beneficioso para aquel o aquellos contra los que se siguieron esos procesos) deja incólume y no menoscaba el valor de cosa juzgada de la sentencia firme cuya razón de decidir y cuyo pronunciamiento se sustentó en la aplicación de la norma luego declarada contraria a la Constitución».

4) Este criterio se ha confirmado en las SSTS 1023/2017, de 8 de junio (rec. núm. 3237/2015 –NFJ071154–), 1024/2017, de 8 de junio (rec. núm. 3176/2015) y, sin ánimo de exhaustividad, la Sentencia 1026/2017, de 8 de junio (rec. núm. 2739/2015), al rechazar que la anulación del artículo 30.2 de la Norma foral 10/2006, de 29 de diciembre, por la STC 203/2016, de 1 de diciembre, arrastrara la nulidad de las liquidaciones practicadas a su amparo que habían devenido firmes, razonando que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos *erga omnes* que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el artículo 40.1 de la LOTC.

<sup>25</sup> El fallo es el siguiente:

«Estimar la presente cuestión prejudicial de validez de las normas forales fiscales de los territorios históricos vascos y, en consecuencia, declarar inconstitucional y nulo el artículo 30.2 de la Norma foral 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF del territorio histórico de Gipuzkoa».

4.2. Por poner solo un ejemplo más, ilustrativo del panorama jurídico actual, en el Dictamen de la Abogacía General del Estado de 14 de abril de 2010 (ref.: A. G. Entes Públicos 23/10)<sup>26</sup> se rechaza la solicitud de nulidad de pleno derecho de tarifas portuarias giradas al amparo del artículo 70 de la Ley 27/1992, de Puertos del Estado, declarado inconstitucional por las SSTC 102/2005, de 20 de abril –NFJ019790– y 121/2005, de 10 de mayo –NFJ020183–. Estas sentencias tampoco contenían ninguna limitación de efectos y, pese a ello, en el dictamen se asume que el principio de seguridad jurídica impediría la revisión de situaciones consolidadas firmes, concluyendo que la firmeza de las liquidaciones impide su revisión, sin que concurra además motivo adicional de nulidad de pleno derecho. En su dictamen, la Abogacía del Estado se refiere, en apoyo de su tesis, al artículo 73 de la LJCA, y termina concluyendo que:

«De todo ello se deduce la primacía del principio de seguridad jurídica sobre el de legalidad, por lo que, pese a la declaración de inconstitucionalidad de la ley aplicada en las sentencias o actos administrativos (lo que exigiría, por aplicación del principio de legalidad, la revisión de las sentencias y actos), queda excluida la revisión de unas y otros<sup>27</sup>».

Esta contraposición entre legalidad y seguridad jurídica, que aparece en numerosa doctrina jurisprudencial, es un absurdo jurídico: la legalidad es la evidencia o mayor manifestación de la seguridad jurídica, y a su vez este principio no puede nunca interpretarse como un deber de mantenimiento de una situación inconstitucional. Tal mantenimiento podrá, de manera excepcional, ser defendible, pero atendiendo siempre a las circunstancias de cada caso concreto. Es irreconciliable con el propio artículo 9.1 de la CE pretender extraer una regla general de lo que necesariamente será siempre una ponderación caso por caso.

## 5. RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIÓN: LAS LIQUIDACIONES FIRMES SÍ DEBEN PODER SER REVISADAS TRAS UNA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Los argumentos que suelen citarse para considerar que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad no afecta a las situaciones administrativas firmes, esto es, por lo que a esta materia interesa, a las liquidaciones tributarias firmes, son de forma resumida los siguientes:

1) Ello sería contrario al principio de seguridad jurídica. En este sentido, se llega a incluso a reiterar que dicho principio debe primar sobre el de legalidad. En apoyo de esta idea se suele

<sup>26</sup> Ponente: Ricardo Huesca Boadilla. Se puede consultar en *Anales de la Abogacía 33/10*. Recuperado de <[https://www.boe.es/buscar/anales\\_abogacia/ANALES\\_10\\_0033.pdf](https://www.boe.es/buscar/anales_abogacia/ANALES_10_0033.pdf)>.

<sup>27</sup> *Ibid.*

citar la doctrina del TC contenida, entre otras, en la STC 45/1989, de 20 de febrero, o, más recientemente, en la STC 60/2015, de 18 de marzo.

El argumento viene a ser el siguiente: como el TC limita los efectos de sus sentencias haciendo referencia al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), a partir del mismo puede sostenerse, como regla general, la intangibilidad de las resoluciones administrativas firmes.

Tal conclusión no se sostiene:

- Primero, porque la limitación de efectos es una excepción a la regla general del artículo 40.1 de la LOTC y, por ello mismo, se lleva a cabo caso por caso. Es incorrecto considerar que las limitaciones de efectos llevadas a cabo por el TC constituyen una regla general. Para alcanzar esta conclusión basta con la lectura de los propios fallos y fundamentos jurídicos de las sentencias que han limitado efectos a lo largo del tiempo. En ellos se comprueba que la limitación se ha precisado siempre en cada caso.
- Segundo, porque el principio de seguridad jurídica ni se contrapone ni puede ser nunca una alternativa o excepción al de legalidad. La seguridad jurídica no puede convertirse en la certeza de que una norma inconstitucional no podrá quedar totalmente expulsada del ordenamiento, ni incluso cuando no se limiten efectos. La seguridad jurídica de que en tal caso las situaciones administrativas consolidadas no se podrán revisar repugna a la lógica.

2) El segundo argumento es la propia legalidad ordinaria, que no permitiría revisar dichas liquidaciones firmes. Al no haberse previsto un procedimiento para ello, tal revisión no es posible, se afirma. Se suele citar incluso el antiguo artículo 120.1 de la Ley de procedimiento administrativo del año 1958. Es precisamente el principio de seguridad jurídica uno de los límites a las facultades de revisión de los actos administrativos previstos en el actual artículo 110 de la Ley 39/2015, se afirma.

Además, se hacen referencias al artículo 73 de la LJCA (que establece que: «Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente»). A ello se añade que la nulidad a consecuencia de la inconstitucionalidad no está expresamente prevista en el listado del artículo 217 de la LGT.

Tampoco los anteriores argumentos son admisibles:

- Primero, parece redundante insistir en ello, el artículo 73 de la LJCA es el trasunto, para la jurisdicción ordinaria, del artículo 40.1 de la LOTC, por lo que es evidente

que operan en planos radicalmente distintos. No se puede emplear el artículo 73 de la LJCA para matizar o interpretar el alcance del artículo 40.1 de la LOTC.

- Segundo, tampoco es enteramente acertado que la nulidad de pleno derecho por inconstitucionalidad de la norma no se pueda entender incluida en el listado del artículo 217 de la LGT, pues precisamente se trata de un listado abierto, como evidencia su letra g). Cosa distinta, evidentemente, es que sea preciso instar un procedimiento de forma expresa, de modo que la nulidad no opera de forma directa, por la misma declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura<sup>28</sup>.

Ciertamente, no reina la claridad en este ámbito, como evidencia el examen de los trabajos doctrinales que se han ocupado de la cuestión, así como la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la que se aprecian resoluciones en uno y otro sentido.

De hecho, en el año 2015 se intentaron clarificar las consecuencias de la inconstitucionalidad de las normas, estableciendo en el anteproyecto para la reforma de la Ley General Tributaria un procedimiento denominado «Revocaciones de actos administrativos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el Derecho Comunitario». Como es sabido, la norma no superó el filtro del Consejo de Estado, por las razones exteriorizadas en su Dictamen 130/2015 (BOE de 22 de septiembre de 2015) sobre la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT.

3) Por último, se suele afirmar que para obtener tal restitución ya existe la vía de la responsabilidad del Estado legislador.

Este argumento debe rechazarse igualmente. El hecho de que la doctrina jurisprudencial de la responsabilidad del Estado legislador surgiera para dar salida a estos supuestos no significa que en sí sea la única idónea. De hecho, un recto entendimiento de la doctrina del TS sobre esta materia permite concluir que la misma surge para los casos en los que ya haya cosa juzgada, únicos enteramente irrevisables según el artículo 40.1 de la LOTC. Incluso así, la responsabilidad es un complemento indemnizatorio, no un remedio en sí misma.

Desde luego, en el caso del IIVTNU esta vía será particularmente idónea para aquellos casos en los cuales se haya obtenido una sentencia desestimatoria pese a la posterior declaración de inconstitucionalidad. Ciertamente, el resultado puede parecer injusto, pues con el esquema descrito estaría en peor situación quien litigó, acudiendo de hecho a la vía judicial, por una liquidación del IIVTNU, que quien no hizo nada. Pero tal injusticia proviene de los propios límites que el legislador ha establecido a la responsabilidad patrimonial del Estado, no de la tesis que aquí se mantiene.

Recapitulando, es un absurdo hablar de contraposición entre seguridad jurídica y legalidad: la legalidad es una manifestación de la seguridad jurídica. Una cosa es que el principio de se-

<sup>28</sup> Sobre esta cuestión tienen plena vigencia las consideraciones en Beladiez (1994, pp. 335 y ss.).

guridad jurídica (art. 9.3 de la CE) pueda justificar la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas en determinados casos concretos, en los cuales se pueda justificar la conveniencia de que se declare tal intangibilidad de situaciones administrativas firmes –esto es, liquidaciones tributarias, por lo que aquí interesa–, y otra muy distinta es considerar que tal es el efecto natural de la sentencia de inconstitucionalidad. Tal interpretación es difícilmente conciliable con la sujeción a la Constitución, que constituye la clave de bóveda de nuestro ordenamiento jurídico (art. 9.1 de la CE), que no puede reinterpretarse, sin más, al amparo de la antigua doctrina administrativa sobre la nulidad de pleno derecho, sino que debe adaptarse al orden constitucional. Por ello, es un error interpretar el principio de seguridad jurídica como un valor de preservación del *statu quo* sin más y en todo caso, ya que ello sería tanto como elevar a valor del ordenamiento jurídico en sí mismo la seguridad (jurídica) de que la inconstitucionalidad de una norma no tiene ninguna consecuencia, algo que repugnaría a la propia lógica del sistema, que precisamente dispone de mecanismos depurativos para evitar la consolidación de situaciones inconstitucionales.

#### IV. CONCLUSIÓN

Las SSTC sobre la plusvalía no resuelven todos los problemas que se siguen suscitando en la práctica como, por ejemplo y notablemente, el «error de salto» en el gravamen que se produce en aquellos supuestos de plusvalía mínima, que por tanto no se reputan inconstitucionales. Ahora bien, no los resuelven porque no corresponde a un órgano constitucional revisor, en suma, dicha labor. El *self restraint* que se exige a los altos tribunales implica una garantía de democracia, en suma, de manera que estos problemas deberán resolverse en el foro natural para ello, que no es otro que el Parlamento.

Al mismo tiempo, estos problemas no son ni mucho menos exclusivos de la plusvalía municipal, sino de la tributación patrimonial misma, y derivan tanto de las controversias sobre valoraciones (piénsese en la reciente problemática sobre ponencia de valores en el IBI de algunos ayuntamientos, como el de Jávea, o en las más recientes SSTC sobre el ITP y ADJ), como debido a la eliminación o reducción de figuras impositivas tradicionales, como el ISD o el IP, sin que se produzca el más mínimo debate de conjunto, que necesariamente debe abordar el tipo de tributación patrimonial que es deseable tener y es factible gestionar.

Con la información que ahora se tiene acerca de la aplicación práctica que de la doctrina de las SSTC han hecho la Administración y los órganos jurisdiccionales, seguramente lo más idóneo habría sido la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos afectados de las normas forales y estatales sin limitación de ningún tipo, pues la realidad ha puesto de manifiesto que la mano tendida al legislador no ha tenido ninguna recepción el ámbito estatal (no así en el foral), viéndose perjudicado por ello un número difícil de determinar de contribuyentes, así como el sistema de recursos administrativos y judiciales, en su conjunto, que se ha visto sobrecargado, con el correspondiente gasto público. La situación actual, y sobre ello no cabe ninguna duda, es la peor de las posibles, para todos los «agentes» jurídicos implicados (contribuyentes, Administración y tribunales).

En todo caso, una vez que el IIVTNU ha sido declarado inconstitucional en uno de sus efectos, la Administración y los tribunales están obligados a dar cumplimiento a los términos de las SSTC, lo que implica no solo permitir la prueba en contrario, en los términos expuestos, sino proceder a la revisión de aquellas liquidaciones firmes, en coherencia con la no limitación de efectos de las sentencias.

## Referencias bibliográficas

- Alguacil Marí, M. P. (1999). *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores. La problemática de su control judicial*. Valencia: Diálogo.
- Beladiez Rojo, M. (1994). *Validez y eficacia de los actos administrativos*. Madrid: Marcial Pons.
- Cueva Aleu, I. (2010). Artículos 35 a 40. En VV. AA., *Comentarios a la Ley orgánica del Tribunal Constitucional* (pp. 378-469). La Ley.
- Escribano López, F. (1994). Valor y valoración en el ordenamiento tributario español. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 23, 111-146.
- Espin Templado, E. (2001). Artículo 34. En J. L. Requejo Pagés, *Comentarios a la Ley orgánica del Tribunal Constitucional* (pp. 501-510). Madrid: BOE.
- García Fernández, A. (2018). Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación. *REDF*, 178, 43-62.
- García Prats, A. (2013). Los efectos de la incompatibilidad de las normas tributarias con el ordenamiento de la UE y la restitución de lo ingresado. *RCyT. CEF*, 364, 5-36.
- García Torres, J. (1987). Tasación pericial contradictoria, comprobación de valores y «verdadero valor»: notas para una aproximación crítica. En VV. AA., *Impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados* (pp. 429-456). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Gómez Montoro, A. J. (2001). Artículo 39 y Artículo 40. En J. L. Requejo Pagés, *Comentarios a la Ley orgánica del Tribunal Constitucional* (pp. 578-631). Madrid: BOE.
- Jiménez Campo, J. (1997). Qué hacer con la ley inconstitucional. En VV. AA., *La sentencia sobre la constitucionalidad de la ley: actas de las II Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional* (pp. 15-80).
- Leguina Villa, J. (1987). Principios generales del derecho y Constitución. *Revista de Administración Pública*, 114, 7-38.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*. Madrid: McGraw-Hill.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (1997). La distribución de la carga de la prueba en derecho tributario. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 94, 185-198.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013b). La inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Revista Tributos Locales*, 112, 105-118.

- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013). ¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU?: la sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012. *Diario La Ley*, 8023.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2017). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. *RCyT. CEF*, 409, 5-44.
- Martín Queralt, J. (2017). Los perfiles siempre litigiosos del impuesto municipal de plusvalía: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 25, 7-11.
- Menéndez Moreno, A. (2018a). La proyectada modificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: más de lo mismo. *Quincena Fiscal*, 10, 9-18.
- Menéndez Moreno, A. (2018b). Las particularidades (y paradojas) del poder normativo de las corporaciones locales en materia tributaria. *Quincena Fiscal*, 12, 9-16.
- Moreno Fernández, J. I. (2009). *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*. Pamplona: Aranzadi.
- Moreno Serrano, B. (2012). *Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico*. Madrid: Marcial Pons.
- Orón Moratal, G. (2010). El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En D. Marín-Barnuevo Fabo y Juan Ramallo Massanet (Coords.), *Los tributos locales* (pp. 687-770). Madrid: Civitas.
- Orón Moratal, G. (2017). La declaración de inconstitucionalidad del impuesto de plusvalía en territorios forales y el estímulo para que desaparezca sobrevenidamente el objeto en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes. *Tributos Locales*, 3, 81-95.
- Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2, 17-45.
- Ruiz Zapatero, G. (2018). De nuevo sobre la confirmación en amparo de un tributo declarado inconstitucional. *Quincena Fiscal*, 4, 121-148.
- Sesma Sánchez, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Pamplona: Aranzadi.
- Triana Reyes, B. (17 de abril de 2017). Efectos de las sentencias del TC tras la nueva Ley del sector público: al hilo de la reciente anulación parcial del impuesto de plusvalías que cobran los ayuntamientos. *Diario La Ley*, 8.961, Sección Tribuna.
- Utande San Juan, J. M. (2017a). Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU. Vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma. *BIT Plus*, 211, 26-35.
- Utande San Juan, J. M. (2017b). Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *BIT Plus*, 211, 35-44.
- Varona Alabern, J. E. (2011). Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles. *REDF, Civitas*, 149, 7-47.

# Limitación a la rectificación de autoliquidaciones y pérdida del derecho a la deducción del IVA soportado por la existencia de una comprobación administrativa previa

**Análisis de la STJUE de 26 de abril de 2018, asunto C-81/17**

**Javier Bas Soria**

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

---

## EXTRACTO

Análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018, en la que se declara que la normativa comunitaria se opone a una limitación procedimental basada en una norma de derecho interno que limita la posibilidad de rectificar una autoliquidación por haber sido comprobada por la Administración.

Resulta reseñable que la normativa española contiene una limitación análoga a la rectificación de las autoliquidaciones, centrándose el examen en la posibilidad de afectación a dicha norma por esta sentencia.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la petición de la entidad Zabrus Siret, que pretendía la deducción de determinadas cuotas soportadas, que no fueron incluidas en el periodo al que correspondían, que fue objeto de una comprobación fiscal, y que se pretendieron deducir en un momento posterior rectificando la declaración de aquel periodo.

Explica el TJUE en su sentencia los términos de la controversia de la forma siguiente. Zabrus fue sometida a una inspección en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) en relación con el periodo comprendido entre el 1 de mayo de 2014 y el 30 de noviembre de 2014, que concluyó mediante un informe en el que no se pusieron de manifiesto discrepancias con la declaración formulada.

Posteriormente, presentó una nueva declaración, correspondiente a un periodo posterior (abril de 2015) solicitando la devolución de los saldos provenientes de cuotas a compensar de periodos anteriores, julio de 2014 y febrero de 2015, determinados a su vez como consecuencia de dos rectificaciones de periodos anteriores, en las que se incluyeron mayores cuotas soportadas.

Zabrus fue sometida a una nueva inspección fiscal por los periodos comprendidos entre el 1 de diciembre de 2014 y el 30 de abril de 2015, que concluyó también mediante informe. En el mismo se denegó la devolución del exceso de las cuotas del IVA, por considerar que las cantidades reclamadas hacían referencia a operaciones realizadas en un periodo impositivo anterior al periodo verificado, que ya había sido sometido a una inspección fiscal en materia de IVA, en la que no se había detectado ninguna irregularidad.

La entidad intentó por diferentes vías administrativas ejercer su derecho a la devolución del IVA: solicitó una nueva inspección fiscal del periodo del 1 de mayo de 2014 al 30 de noviembre de 2014 y también solicitó la corrección de error material en las declaraciones de IVA de los meses de mayo a octubre de 2014, pero ambas fueron desestimadas.

Posteriormente inició un procedimiento de anulación de la decisión que denegaba la devolución del IVA, invocando que la deducción del IVA es un derecho del contribuyente que no puede restringirse si concurren los requisitos materiales, aun cuando no se hayan cumplido determinadas exigencias formales.

La Administración se opuso en este procedimiento, invocando que el Código de Procedimientos Tributarios rumano únicamente permite que las operaciones de un periodo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal pueden ser corregidas o de nuevo inspeccionadas cuando el órgano tributario así lo decida, en caso de que se obtenga información nueva en virtud de la cooperación con otras instituciones o que en el curso de las inspecciones anteriores se haya establecido qué medidas debían adoptarse.

El recurso de Zabrus fue desestimado, amparando la limitación procedimental que contiene el mencionado Código de Procedimientos Tributarios rumano, por aplicación de los principios de unidad de la inspección fiscal, principio vigente en la norma rumana, y de seguridad de las relaciones jurídicas. Además entendió el tribunal que la pérdida del derecho a la deducción no era una medida desproporcionada, en la medida en que el error de registro y el descubrimiento posterior de los documentos justificativos del derecho a la deducción eran imputables exclusivamente a Zabrus.

Contra dicha resolución se interpuso un recurso de casación, en el seno del cual se plantea la cuestión prejudicial, que queda concretada en las dos preguntas siguientes:

«1) En circunstancias como las del litigio principal, ¿se opone la Directiva [del IVA] así como los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad a una práctica administrativa o interpretación de las disposiciones nacionales conforme a la cual se impide la verificación y el reconocimiento del derecho a la devolución del IVA resultante de regularizaciones por operaciones efectuadas en un periodo anterior al verificado y que estuvo sometido a una inspección fiscal en la que los órganos tributarios no constataron deficiencias que pudieran modificar la base imponible del IVA, si bien las mismas disposiciones se interpretan en el sentido de que los órganos tributarios pueden efectuar una nueva verificación de un periodo anteriormente sometido a una

inspección fiscal basándose en datos e informaciones adicionales obtenidas posteriormente en virtud de la cooperación entre las autoridades e instituciones del Estado?

2) En circunstancias como las del litigio principal, ¿se opone la Directiva [del IVA] así como los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad a disposiciones nacionales de carácter normativo que impiden la corrección de los errores materiales en las declaraciones-liquidaciones del IVA correspondientes a periodos fiscales que ya han sido objeto de una inspección fiscal, salvo en el supuesto de que la corrección se realice en virtud de un acta que disponga las medidas que hayan de adoptarse, notificada por el órgano de inspección fiscal a raíz de la inspección anterior?».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia que ahora analizamos comienza por fijar los términos del litigio que se centran en la posible contradicción entre la normativa nacional que limita el derecho a la deducción de las cuotas soportadas tras la existencia de una inspección fiscal y, por una parte, la normativa comunitaria sobre ejercicio del derecho a la deducción, por otra, el principio de neutralidad fiscal y, por último, el principio de proporcionalidad.

Comienza el TJUE examinando la posible contradicción con la normativa sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado. Señala el tribunal que este es parte integral del impuesto, ya que es lo que permite que el gravamen se proyecte efectivamente sobre el valor añadido, por lo que, como ha señalado en ocasiones anteriores, no puede limitarse, fuera de supuestos particulares.

Constata además que el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo momento en que el impuesto resulta exigible del obligado a repercutir, solapándose, por tanto, IVA devengado e IVA soportado a deducir (circunstancia que reconoce nuestro legislador en el art. 98 LIVA, relativo al nacimiento del derecho a deducir que dispone que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles). A partir de este momento debe examinarse el plazo que concede la normativa para el ejercicio de dicho derecho.

El tribunal ha reconocido que este derecho se puede limitar cuando el contribuyente no lo ha ejercido en un plazo determinado, suficientemente amplio, ya que en ese caso la restricción se encuentra causada por la falta de diligencia del propio contribuyente. Los límites en cuanto a dicho plazo son, por una parte, que no se trate de un plazo más exigente que el establecido para derechos análogos en materia fiscal en el derecho interno (que constituye lo que se conoce como principio de equivalencia), y que el plazo no sea de naturaleza tal que haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (lo que se conoce como principio de efectividad).

Señala el TJUE que el derecho a deducir el IVA está sujeto, en Derecho rumano, a un plazo general de prescripción de cinco años, lo que parece correcto; pero que por el solo hecho de haber sido objeto de una inspección fiscal, que puede desarrollarse de forma inmediata al fin del periodo de liquidación, el plazo para el ejercicio del derecho a la deducción se puede ver notablemente reducido.

Aunque el tribunal considera que esta situación respeta el principio de equivalencia, pues parece que esta limitación es común a otros impuestos internos; cuando en un caso, como ocurre en el que se le somete, se desarrolla una inspección fiscal, el plazo para rectificar el ejercicio del derecho a deducir el IVA por el sujeto pasivo queda excesivamente reducido, lo que hace que resulte en la práctica imposible o, como mínimo, excesivamente difícil, dicho ejercicio. En consecuencia, se quiebra el principio de efectividad que debe presidir el ejercicio del derecho a la deducción.

Continúa el examen con la posible contradicción con el principio de neutralidad del IVA; principio que en materia de deducciones exige que se conceda el derecho a la deducción del IVA soportado si se cumple con los requisitos materiales para la deducción, aun cuando se haya incumplido alguno de los requisitos formales; salvo que en este último caso se produzcan circunstancias excepcionales como es estar vinculado a una conducta defraudatoria.

Entiende el TJUE que la limitación que se aplica en el caso que se le somete, esto es, el hecho de que ya hubiera sido sometido el contribuyente a una inspección fiscal en la que no se apreciaron anomalías, constituye un requisito formal, sin que, por otra parte, de la cuestión planteada se deduzca que se incumpla cualquiera de los requisitos materiales de la deducción ni que el incumplimiento de Zabus esté relacionado con un fraude fiscal.

En consecuencia, tal normativa choca también con el principio de neutralidad.

Finalmente se examina la importancia de la infracción con el principio de proporcionalidad, que postula que los Estados miembros recurran a los medios que permitan el efectivo control del cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales pero que a la vez causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión; es decir, que las medidas sean proporcionadas a la relevancia de los incumplimientos.

El TJUE señala que, con carácter general, los Estados miembros disponen de un instrumento efectivo para lograr el cumplimiento de las obligaciones formales en la posibilidad de imponer sanciones por los incumplimientos, pero que la exclusión del derecho a deducir, por ser un elemento esencial en el sistema de IVA, debe quedar reservada a los incumplimientos más graves, como son los casos de fraude o aquellos en los que se haya producido un perjuicio a la Hacienda Pública. No obstante, en un caso como el presente en el que no se dan tales circunstancias, la exclusión del derecho a la deducción resulta una sanción desproporcionada.

Vista la colisión de la normativa controvertida con las tres cuestiones que se suscitaban a juicio del tribunal no parece sorprendente el pronunciamiento que se realiza en esta sentencia:

«Los artículos 167, 168, 179, 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, como excepción al plazo de prescripción

de cinco años establecido por el Derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA), impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para ejercer su derecho de deducción solo porque esa corrección se refiere a un periodo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. POSIBLE ALCANCE DE LA SENTENCIA EN ESPAÑA

La lectura del fallo que acabamos de transcribir no puede resultar más inquietante cuando lo comparamos con la normativa española.

En España el plazo general de prescripción es más breve que en el caso rumano, pues, como sabemos, es de cuatro años. No obstante, sigue siendo bastante amplio y no parece que el mismo pueda originar ningún problema, tanto por su duración, si tenemos presente que el TJUE juzgó un plazo de dos años como suficientemente amplio para garantizar el principio de efectividad en relación con las compensaciones en Sentencia de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Eco-trade (NFJ028276); como por ser el mismo plazo aplicable a casi todos los elementos de la relación jurídico-tributaria (queda como principal excepción el plazo de comprobación de las bases imponibles negativas, con su propia problemática) lo que sin duda respeta también el principio de equivalencia.

No obstante, existe una limitación específica en los casos de rectificación de autoliquidaciones, así como en los de devolución de ingresos indebidos, en los que independientemente del plazo general de prescripción, cuando haya actuado la Administración en ejercicio de sus facultades de comprobación, se restringe la posibilidad de que el contribuyente rectifique la autoliquidación u obtenga la devolución de ingresos indebidos (debemos recordar que la rectificación de autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos comparten una naturaleza común, siendo su diferenciación, más que ontológica, meramente aritmética: cuando el error habido hubiera determinado que se pagara una cantidad improcedentemente, la devolución de dicha cantidad tiene la naturaleza de ingreso indebido; cuando exista un error en la autoliquidación pero ello no haya supuesto un ingreso indebido –como ocurre, por ejemplo, en las autoliquidaciones a devolver– lo procedente es la rectificación de la autoliquidación, y ello aunque exista una cantidad a devolver, como es el caso de una mayor devolución que la inicialmente solicitada u obtenida).

En el caso de la rectificación de autoliquidaciones esta limitación se contiene en el artículo 126 del Reglamento de aplicación de los tributos (RD 1065/2007), en el que se diferencian hasta tres situaciones distintas:

- Cuando la Administración haya practicado una liquidación definitiva, supuesto en el que desaparece completamente la facultad de solicitar la rectificación de la autoliquidación.

- Cuando la Administración haya practicado una liquidación provisional, en el que la facultad de solicitar la rectificación se excluye para aquellos elementos de la obligación tributaria sobre los que ha actuado la Administración, esto es, que hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.
- Finalmente, aun sin existir liquidación, en los casos en los que se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria que se pretende rectificar, no podrá solicitarse la rectificación mediante un procedimiento independiente, pero se dispone del derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.
- En este punto debemos recordar la importante doctrina sentada por los órganos jurisdiccionales y los órganos revisores administrativos sobre la regularización íntegra, en virtud de la cual la Administración, en ejercicio de su facultad de comprobación, puede y debe regularizar la situación tributaria del obligado tributario, que no cabe entender limitada a la liquidación de las cantidades que legalmente procedan, sin facilitar en el mismo acto la devolución de ingresos indebidos que correspondan o el ejercicio de otros derechos que se deriven de la normativa tributaria.

Esta doctrina fue acuñada para los procedimientos inspectores (inicialmente por la Audiencia Nacional, en SSAN de 18 de febrero de 2004 [rec. núm. 83/2001 –NFJ017492–] y de 14 de junio de 2004 [rec. núm. 833/2001 –NFJ018675–], recibida por el Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– desde la Resolución de 28 de septiembre de 2006 [RG 7325/2003 –NFJ025448–]) y extendida por el TEAC a los órganos de gestión (Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015 [RG 3545/2011 –NFJ057348–]); siendo por tanto vinculante.

En el caso de las devoluciones de ingresos indebidos es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria (LGT) el que señala que cuando hubiera actuado la Administración y el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley. Fuera de estos casos, no cabe la devolución del ingreso indebido.

Si comparamos estas limitaciones con el fallo antes transcrito que señala que la normativa comunitaria se opone a la legislación rumana controvertida, ya que «como excepción al plazo de prescripción de cinco años establecido por el derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA), impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para ejercer su derecho de deducción solo porque esa corrección se refiere a un periodo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal»; la conclusión directa de la literalidad parece ser que la normativa española que acabamos de citar también sería contraria a la normativa comunitaria.

A nuestro juicio, sin embargo, no debería ser esa la conclusión. Con las debidas reservas en cuanto a la normativa rumana, que nos es desconocida, cuando hemos hecho un estudio de detalle de la sentencia hemos visto que el contribuyente que soportó las cuotas y no las dedujo en la declaración del periodo en el que se soportaron intentó, por diversos medios, rectificar la declaración inicialmente presentada, pues tales cuotas, al parecer, en el derecho rumano, solo pueden deducirse en dicho periodo. Cuando la Administración y un tribunal negaron tal derecho, por la existencia de una actuación administrativa previa que había declarado correcta la declaración presentada sin incluir tales cuotas, fue cuando se planteó la cuestión prejudicial.

En el caso español no resulta necesaria esa rectificación de la autoliquidación del periodo en el que se soportaron las cuotas para hacer efectivo este derecho, pues el artículo 99.Tres de la LIVA permite la deducción de las cuotas soportadas en el periodo en el que se soportaron y en los periodos siguientes, siempre que no hubiera transcurrido un plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción.

Es decir, es cierto que de forma análoga a lo que ocurre en la normativa rumana, el legislador español no permite, al menos de forma general, rectificar una autoliquidación comprobada por la Administración para incluir nuevas cuotas soportadas que, por cualquier razón, fueron omitidas; pero, al menos a nuestro juicio, esto no limita ni dificulta de forma general el ejercicio del derecho a la deducción, ya que tales cuotas se pueden incluir, sin limitación alguna, en las autoliquidaciones de los cuatro años siguientes al momento en el que se soportaron.

## 3.2. SUPUESTOS ESPECÍFICOS EN LOS QUE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA LIMITA EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS EN UN PERIODO

### 3.2.1. Cuotas no registradas en el periodo en el momento de la comprobación

El artículo 99.Tres de la LIVA recoge un supuesto especial de limitación de deducibilidad de cuotas soportadas en un periodo concreto por la actuación de la Administración en su cuarto párrafo, que dispone lo siguiente:

«Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo».

La finalidad del mencionado precepto es evitar que ante incrementos de las cuotas devenidas puestos de manifiesto en una comprobación por la Administración, el contribuyente pueda

evitar o moderar el nacimiento de la deuda tributaria aportando justificantes que, deliberadamente, omitió, generalmente por ser precisamente las adquisiciones de bienes o servicios que se corresponden con las entregas o servicios omitidos en el IVA devengado que hayan sido descubiertos.

Este precepto no es, sin embargo, una exclusión de deducibilidad para tales cuotas, que podrán deducirse en periodos de liquidación futuros, atendiendo a la limitación temporal prevista en el propio artículo de que no hayan transcurrido cuatro años desde su nacimiento.

Cabe además añadir que esta limitación está relacionada, en alguna medida, con comportamientos fraudulentos, lo que como hemos visto es uno de los elementos que tiene en consideración el TJUE para examinar las posibles limitaciones.

Ambas circunstancias nos permiten afirmar que, a nuestro juicio, no existe una restricción que parezca incompatible con la normativa comunitaria.

### 3.2.2. Cuotas soportadas en supuestos de estimación indirecta

El artículo 158.4 de la LGT, *in fine*, dispone que «Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto».

Supone esta norma, evidentemente, una limitación en la deducibilidad de cuotas soportadas por la existencia de una actuación administrativa, tal y como ocurre en la sentencia que analizamos, limitación además que no permite acogerse a la regla prevista en el artículo 99.Tres de la LIVA, antes mencionado, y que permitía la deducción de las cuotas soportadas en los periodos impositivos concluidos en los cuatro años siguientes desde el nacimiento del derecho a deducir. En este caso, la aplicación de la limitación se proyecta a cualquier periodo posterior.

Tampoco en este caso creemos que pueda estimarse la existencia de contradicción con la normativa comunitaria. Se trata de una mera previsión técnica relacionada con la forma de cálculo de la deuda tributaria en la estimación indirecta: allí donde la estimación directa determina de forma exacta las cantidades a ingresar por diferencia entre el IVA devengado y el soportado, en la estimación indirecta la determinación de la deuda tributaria, ante la ausencia de justificantes y soportes o la falta de fiabilidad de los disponibles, se produce de una forma global e indiciaria. Dicho cálculo quedaría pervertido si, posteriormente, el contribuyente pudiera deducir cuotas soportadas provenientes de dicho periodo regularizado, bajo la invocación de no haber sido deducidas en el mismo, pues, como hemos dicho, la estimación indirecta no se ha determinado mediante la utilización de justificantes sino a través de datos indiciarios.

En todo caso, aunque no siempre (se olvida muchas veces que la estimación indirecta se puede aplicar en casos de pérdidas fortuitas de los justificantes), la estimación indirecta suele responder a una conducta fraudulenta del contribuyente, lo que, como ya hemos destacado, constituye una de las excepciones cualificadas que tiene el TJUE presente a la hora de encontrar justificadas las exclusiones y limitaciones a la deducibilidad de las cuotas soportadas.

Quizá únicamente generaría dudas esta conclusión cuando la Administración pretendiera hacer valer en su literalidad y no en su espíritu el artículo 158.4 de la LGT. Como sabemos, la estimación indirecta puede limitarse a determinados aspectos de la obligación tributaria; así, la estimación indirecta puede ser solo del IVA repercutido, sin incluir el IVA soportado, que se determinaría a través de los justificantes de las deducciones a practicar, de forma análoga a lo que resultaría en la estimación directa. Si, en ese caso, se pretendiera la deducción en un periodo distinto de una cuota que no se hubiera deducido en dicho periodo y la Administración se opusiera, invocando el tenor literal del precepto (en el ejercicio se ha aplicado la estimación indirecta, que es lo que cita el precepto) posiblemente se estuviera introduciendo una limitación excesiva y contraria a la normativa comunitaria.

### 3.2.3. Cuotas soportadas en caso de concurso

El mismo artículo 99.Tres de la LIVA, ya citado, contiene una limitación específica a la deducibilidad de las cuotas en los casos de declaración de concurso del contribuyente que pretende ejercer el derecho a la deducción de una cuota soportada: únicamente se podrá deducir en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado. Si no se hubiesen incluido en la autoliquidación, la administración concursal podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas. Evidentemente, esta solicitud de rectificación viene afectada por todas las limitaciones a las que ya hemos hecho referencia contenidas en el artículo 126 del RGAT. La combinación de ambas reglas nos colocaría en una situación análoga a la que examina el TJUE en esta sentencia.

Este precepto atiende a la distinción entre deudas concursales y deudas contra la masa del concurso. Se pretende que no se haga crecer el importe de la deuda concursal de la que es acreedora la Hacienda Pública, que solo puede hacerse efectiva en el seno del procedimiento concursal y con arreglo a la prioridad correspondiente, mediante la inclusión del IVA devengado y la omisión del IVA soportado; disminuyendo sin embargo la deuda contra la masa, que se puede hacer efectiva con carácter prioritario y sin someterse a las reglas del concurso, incluyendo en las declaraciones posteriores a la declaración del concurso (deudas contra la masa) cuotas soportadas en periodos anteriores a dicha declaración.

Este es el único caso en el que nuestra opinión no es tan categórica. Ciertamente existe una motivación para el precepto (la que ya hemos expresado) y un evidente perjuicio a la Hacienda Pública, causado por una actuación que en muchos casos podemos calificar de «ventajista» por el contribuyente, lo que supone una de las razones que el TJUE tiene presente, como ya hemos repetido, a la hora de enjuiciar la compatibilidad con el derecho comunitario de las exclusiones a la deducibilidad de las cuotas soportadas. No obstante, la exclusión a la deducibilidad existe. Cuál pueda ser la ponderación que realice el TJUE en el conflicto entre la exclusión y el posible abuso del contribuyente que justifica la limitación es algo que no podemos responder y que, a nuestro juicio, si se planteara, dependerá decisivamente de los términos concretos del caso en el que se suscite el conflicto y de la capacidad que tenga la representación del Estado español para demostrar la existencia del abuso que la norma pretende prevenir.

# La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, en el ITP, el valor real del inmueble

**Análisis de la STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 4202/2017**

**Neus Teixidor Martínez**

*Abogada en Grupo 63*

*Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid*

---

## EXTRACTO

La sentencia objeto del presente análisis determina que, en el ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, la utilización del método de comprobación de valores consistente en la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, *per se*, el valor real del bien inmueble. A juicio del Tribunal Supremo, se requiere que el mencionado método se complemente con la realización de actividades de comprobación directamente relacionadas con el bien inmueble concreto que se pretende valorar. La utilización de los métodos de comprobación de valores requiere que la Administración exprese, de forma motivada, las razones por las que el valor declarado por el obligado tributario no se corresponde con el valor real del bien inmueble, sin que pueda entenderse como justificación suficiente la mera multiplicación de coeficientes generales sobre el valor catastral. Por otro lado, la sentencia analizada también determina que el obligado tributario puede desvirtuar el valor comprobado por la Administración mediante cualquier prueba admitida en derecho, pudiendo recurrir dicha liquidación mediante los recursos ordinariamente previstos al efecto o, en su caso y de forma potestativa, mediante la utilización de la tasación pericial contradictoria.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, de la que es ponente el magistrado don Francisco José Navarro Sanchís, tiene por objeto analizar si es adecuada o no la utilización del método de comprobación del valor real de transmisión de un bien inmueble urbano, consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo (siguiendo las previsiones del art. 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en lo sucesivo LGT). Además, también constituye objeto de la citada sentencia dar respuesta a si la Administración tributaria, para com-

probar el valor declarado a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (en lo sucesivo ITP), puede invertir la carga de la prueba y obligar al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real, así como determinar el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del mencionado método de comprobación. Finalmente, respecto del caso concreto, analiza si el precio satisfecho bajo la coyuntura del mercado puede considerarse como precio medio de mercado.

En el supuesto enjuiciado, con fecha 7 de mayo de 2012, don Ricardo adquirió, mediante escritura pública de compraventa, una vivienda y sus anejos en Seseña (Toledo) a la entidad mercantil Altamira Santander Real Estate, SA. La mencionada transacción se formalizó por 82.000 euros, siendo dicho valor el declarado a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre actos jurídicos documentados.

Sin embargo, la oficina liquidadora de Illescas (Toledo) de la Consejería de Economía y Hacienda de Castilla-La Mancha notificó a don Ricardo la Resolución de 28 de agosto de 2012 que contiene una liquidación provisional derivada de un expediente de comprobación de valores del ITP, fijando una cuota diferencial de 3.450,65 euros, derivada del valor comprobado de 131.254,50 euros frente al valor declarado. Dicha comprobación se realizó conforme al método previsto en el artículo 57.1 b) de la LGT, es decir, aplicando un índice multiplicador sobre el valor catastral del inmueble (siendo este último valor el que figura en un registro oficial de carácter fiscal).

Estando en desacuerdo con esa liquidación provisional, don Ricardo interpuso reclamación económico-administrativa. No obstante, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 17 de marzo de 2016 desestimó la reclamación interpuesta.

Nuevamente, don Ricardo impugnó esa resolución. En consecuencia, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de abril de 2017 (procedimiento ordinario núm. 170/2016 –NFJ070596–) estimó el recurso interpuesto y consideró que «[...] habiéndose acreditado que la vivienda fue transmitida por la referida inmobiliaria, del Banco Santander, entendemos que el precio efectivamente pagado por el demandante era el valor de mercado en la referida urbanización, cuyos precios fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económico y ante la falta de compradores, hasta llegar a la cifra que consta en la escritura de compraventa».

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Contra la sentencia anteriormente mencionada, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha interpone recurso de casación (rec. núm. 4202/2017). En el mencionado recurso, la recurrente sostiene que el método de valoración de inmuebles a través de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral es un método válido y que, en el supuesto concreto, el interesado no ha presentado pruebas de cargo que desvirtúen, de modo alguno, el valor comprobado por la Admi-

nistración ni que demuestren que la compraventa se realizó por el precio medio de mercado. Como dato curioso, debe destacarse que la deliberación del recurso de casación que nos ocupa se realizó previa vista pública celebrada el 8 de mayo de 2018, en la que las partes expusieron sus argumentos, ratificaron sus pretensiones y respondieron a las preguntas formuladas por los magistrados.

Como hemos apuntado, el objeto principal de la sentencia es determinar si el método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo es conforme o no al ordenamiento jurídico. Sin embargo, además de esta cuestión, el Tribunal Supremo se ocupa, según sus propias palabras, de dar respuesta a otras «cruciales preguntas».

En primer lugar, la sentencia se pronuncia sobre si para comprobar el valor declarado a efectos de ITP, la Administración tributaria puede invertir la carga de la prueba, es decir, si puede obligar al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. No obstante, antes de entrar en materia, el Tribunal Supremo recuerda que «[e]l valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles [...]», al no ampararse en ninguna definición legal. A lo que prosigue afirmando que el valor real no es un valor exacto, único y necesario, sino que se determina mediante una franja de valores. De hecho, no debemos olvidar que este valor se define como el precio acordado en condiciones de mercado entre partes independientes.

La sentencia que nos ocupa considera que la adopción de coeficientes de actualización del valor catastral no resulta inválida constitucionalmente, pero que puede ser ilegítima según su articulación positiva y su aplicación práctica. A su entender, el problema surge cuando este sistema de comprobación de valores sustituye a la comprobación individual *ad casum* por parte de un funcionario experto y neutral, pues tradicionalmente la jurisprudencia venía exigiendo que la comprobación de valores fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes. La sustitución de los métodos tradicionales de comprobación por la mera aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no puede considerarse, en palabras del propio Tribunal Supremo, «ni etimológicamente ni jurídicamente, como un medio de comprobación (arts. 57 y 135 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfiaba del valor declarado por el contribuyente –acertado o no, veraz o falso. Pero referido desde luego a un bien singular y concreto– y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico –de las que la orden de 2012 no da debida cuenta, ni tampoco lo hace la de 9 de agosto de 2007 (DOCM de 21 de agosto siguiente) a la que la anterior se remite, en la que la metodología empleada es puramente general y retórica–, sistema que se impone *a fortiori* como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente, simplemente desglosado por municipios».

No cabe duda, a juicio del mencionado tribunal, de que el método de comprobación que nos ocupa es un buen método para evitar o disminuir la litigiosidad, pero ese objetivo no puede conseguirse a toda costa. De hecho, la sentencia pone de manifiesto la falta de motivación de los coeficientes aplicados, ya que no se explica de forma alguna que, para el municipio de Seseña,

en 2007 se aplicara un coeficiente de 6,31 y en 2012 se pasara a un coeficiente de 1,88, pues una «variación tan copernicana que habría merecido una mínima explicación a los ciudadanos, ausente en ambas órdenes autonómicas y en su acto de aplicación en la liquidación».

La sentencia va más allá y afirma que, antes de iniciar un procedimiento de comprobación, la Administración debe justificar que existen motivos por los cuales el valor declarado debe ser comprobado, «[...] verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad». Por lo tanto, a su juicio, no es suficiente, para el inicio de la actividad comprobadora, la existencia de una discordancia entre el valor declarado y el valor real. De hecho, la sentencia destaca que «[e]l interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia».

Por lo expuesto, la sentencia concluye que la actividad de comprobación no puede consistir única y exclusivamente en una mera operación aritmética, sino que deben aplicarse factores de corrección que tengan en cuenta las singularidades del bien inmueble comprobado. En otras palabras, la utilización del método de comprobación por referencia a los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes debe complementarse con la realización de otras actividades comprobadoras directamente relacionadas con el inmueble que se pretende valorar.

Por otro lado, el Tribunal Supremo también se pronuncia respecto del alcance de la tasación pericial contradictoria como medio para desvirtuar el valor basado en el empleo del coeficiente de actualización sobre el valor catastral y sobre si constituye el único medio de prueba posible para enervar la tasación administrativa. La sentencia considera que el contribuyente puede mostrar su disconformidad con el valor comprobado por la Administración mediante los métodos impugnatorios ordinarios legalmente previstos (en referencia al recurso de reposición o a la reclamación económico-administrativa), sin que sea necesario, en todo caso, acudir a la tasación pericial contradictoria. De hecho, este último método se considera potestativo, pues constituye «[...] un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores [...]». Por lo tanto, el contribuyente puede optar por promover la tasación pericial contradictoria, impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación de valores o, de forma sucesiva, hacer uso de ambos instrumentos. En definitiva, la utilización de la tasación pericial contradictoria es un instrumento potestativo por parte del interesado, sin que, en ningún caso, sea obligatorio recurrir a la misma. Además, se reconoce el hecho de que el obligado tributario puede utilizar cualquier medio de prueba admisible en derecho, sin que sea necesario que dichas pruebas se practiquen en vía administrativa, sino que pueden proponerse directamente en vía judicial.

Finalmente, el Tribunal Supremo se pregunta si, teniendo en cuenta las particularidades del caso concreto, el precio satisfecho por el contribuyente bajo las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en ese mercado localizado, puede considerarse como precio medio de mercado. No obstante, la sentencia pone de manifiesto que dicha apreciación «[...] resulta innecesaria, no solo porque esa valoración se sitúa igualmente en el terreno de la valoración probatoria, sino porque, además, debe entenderse ya contestada en las respuestas a las preguntas anteriores».

Por los argumentos expuestos, la sentencia que nos ocupa declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Sin embargo, debe destacarse el voto particular formulado por el magistrado Nicolás Maurandi Guillén. Dicho magistrado expone que, aunque comparte el pronunciamiento del fallo de la sentencia, discrepa con la delimitación de las cuestiones objeto de respuesta y con los razonamientos realizados. A este respecto, se refiere «[...] a la conveniencia de fijar la idea matriz que debe presidir la individualización del concepto jurídico indeterminado "valor real" cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible». Por otro lado, este magistrado considera que la sentencia debería haberse pronunciado sobre la significación de los medios de comprobación enumerados en el artículo 57.1 de la LGT en relación con el concepto de «valor real», así como de los requisitos exigibles a la Administración tributaria para la utilización de dichos métodos, considerando que su utilización no es libre y debe ser motivada. Respecto de la tasación pericial contradictoria, el voto particular pone de manifiesto que «[...] es un específico medio de impugnación para combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa». Finalmente, debe destacarse que, a juicio de este magistrado, la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral constituye una verdadera comprobación de valores «[...] porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La Sentencia de 23 de mayo de 2018 (rec. núm. 4202/2017 –NFJ070594–) analizada constituye un precedente para el Tribunal Supremo, quien ha dictado varias sentencias que reproducen la misma argumentación. Se trata de la Sentencia de 23 de mayo de 2018 (rec. núm. 1880/2017 –NFJ070817–) y las Sentencias de 5 de junio de 2018 (reces. núms. 1881/2017 y 2867/2017).

No obstante, esta no es la primera vez que el Tribunal Supremo se pronuncia en relación con el método de comprobación de valores mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral. Deben destacarse las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017 (reces. núms. 888/2016 –NFJ066289– y 1183/2016 –NFJ066285–), citadas a lo largo de la sentencia analizada, que ratifican, respectivamente, la validez de la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, y de la Orden 4/2014, de 28 de febrero, ambas de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Comunidad Valenciana, por las que se establecen los coeficientes aplicables, en los ejercicios 2013 y 2014, al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología utilizada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación. En los supuestos analizados, el Tribunal Supremo considera que las órdenes que establecen coeficientes de actualización confieren un mayor grado de certeza a las relaciones y a los negocios, es decir, que refuerzan la seguridad jurídica. Además,

a su juicio, el uso de este método de comprobación de valores evita la alta litigiosidad que venían ocasionando las comprobaciones de valores poco motivadas o indeterminadas, basadas en criterios que, en muchas ocasiones, no eran objeto de examen singular. Las sentencias apuntan, como aclara la sentencia comentada, que el obligado tributario puede, si está disconforme con el valor comprobado, promover la tasación pericial contradictoria o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa pertinente, añadiendo que «la estimación [en referencia al valor comprobado resultante de la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral] solo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema».

Debe destacarse que las citadas sentencias cuentan con el voto particular formulado por el magistrado don Francisco José Navarro Sanchís, ponente de la sentencia analizada, al que se adhiere el magistrado don José Díaz Delgado. En dicho voto particular, se critica el método de comprobación de valores consistente en la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral, pues, a su juicio, «[e]ste medio legal presupone, por definición, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda basar la estimación, correctora de las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas». Además, se pone de manifiesto que la comprobación del valor de bienes inmuebles por la Administración debe realizarse de forma singularizada, motivada y fruto de un examen del inmueble. Estos magistrados entienden que dichos requisitos no son exclusivos de la comprobación de valores realizada mediante un informe de peritos de la Administración, sino que debe exigirse en la aplicación de «[...] cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención del valor real». Por lo tanto, parece que la sentencia analizada va en la línea de lo dispuesto en el voto particular que nos ocupa, en la medida en que se exige que la comprobación del valor se realice de forma individualizada.

En este sentido, son numerosas las sentencias en las que el Tribunal Supremo ha recogido los requisitos de motivación exigibles a la comprobación de valores tendente a determinar el valor real de un bien inmueble. Como hemos apuntado anteriormente, el valor comprobado ha de ser singularizado, motivado y fruto de un examen del inmueble, generalmente mediante una visita del mismo. Entre otras, podemos citar las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (rec. núm. 34/2010 –NFJ047124–), de 18 de junio de 2012 (rec. núm. 224/2009 –NFJ047849–) y de 26 de marzo de 2014 (rec. núm. 3191/2011 –NFJ070943–). Tradicionalmente, estos requisitos se exigen para la elaboración de los informes periciales correspondientes por parte de los peritos de la Administración, no obstante, entendemos que, en línea de lo expuesto, deben aplicarse a todas las valoraciones resultantes de un procedimiento de comprobación de valores y no únicamente en los supuestos de comprobaciones mediante el dictamen de peritos, pues, en caso contrario, no se justifica de forma debida la realización de la nueva valoración.

De hecho, el problema fundamental del que se ocupa la sentencia objeto de comentario reside en el hecho de que, en la práctica, algunas Administraciones tributarias han utilizado el método de comprobación consistente en la aplicación de un coeficiente sobre el valor catastral para

sustituir la comprobación directa e individualizada del bien inmueble que se pretende tasar. Por lo tanto, la sentencia analizada constituye un cambio relevante en la postura sostenida hasta el momento, pues parece extender, a las comprobaciones de valores realizadas mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral, las exigencias de motivación e individualización que, desde hace años, se vienen exigiendo a las comprobaciones de valores realizadas mediante un informe de perito de la Administración.

Es cierto que la utilización del método de comprobación de valores mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral es un método ampliamente utilizado por la Administración para comprobar bienes inmuebles, pues permite realizar comprobaciones de forma fácil y ágil, mediante la mera aplicación de una fórmula matemática. No obstante, es evidente que la aprobación de los coeficientes aplicables al valor catastral, en muchas ocasiones, no se halla justificada y el valor obtenido de dichas comprobaciones es, a nuestro juicio, un mero valor indiciario, al no tener en cuenta las circunstancias concretas del inmueble que se valora. Por ello, no es de extrañar que, en muchas ocasiones, el obligado tributario no entienda que, pese a que su inmueble se vendió por el valor de mercado, la Administración le realiza una comprobación de valores con base en la aplicación de unos coeficientes arbitrarios, incluso en ocasiones injustificados, sobre el valor catastral, sin ni siquiera visitar el bien inmueble que se valora.

Por todo ello, entendemos que la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia analizada debe valorarse de forma muy positiva, pues, a nuestro juicio, supone un incremento de las garantías que deben regir en el procedimiento de comprobación de valores. Así, por un lado, obliga a motivar el inicio de una comprobación de valores, es decir, este procedimiento no puede realizarse, como ha ocurrido en muchas ocasiones, por considerar únicamente que el valor declarado no coincide con el valor resultante de aplicar coeficientes de actualización al valor catastral. Además, el Tribunal Supremo también exige que el mencionado método de comprobación de valores se vea complementado por actuaciones referenciadas al bien inmueble que se pretende valorar. En otras palabras, es necesario que se tengan en cuenta de forma efectiva, no solamente mediante el valor catastral, las características concretas del bien inmueble que se pretende valorar. Por lo tanto, la mera fijación de un valor comprobado que tiene como referencia el valor catastral no basta para entender que la valoración se ha hecho de forma motivada. De todas formas, habrá que ver cómo delimitan los juzgados y tribunales las exigencias de motivación requeridas y cómo debe materializarse esa individualización del bien inmueble, si es suficiente una mera visita al inmueble o si se requieren algunas actuaciones complementarias.

Finalmente, debemos poner de manifiesto que la sentencia comentada se refiere al ITP, pero, a nuestro juicio, la argumentación contenida en la misma debe extenderse a las comprobaciones de valores que se realicen por el mismo método en otros impuestos cuya base imponible viene constituida por el valor real. Nos referimos, en concreto, al impuesto sobre sucesiones y donaciones.

## Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos

**Análisis de la STS de 2 de julio de 2018, rec. núm. 696/2017**

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

El Tribunal Supremo (TS) en esta sentencia fija criterio en relación con el empleo indebido de procedimientos de comprobación por la Administración tributaria, señalando que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho.

Si bien el órgano jurisdiccional fija esta doctrina respecto de un supuesto concreto, como el que se acaba de exponer, la fundamentación que subyace en el mismo es extrapolable a cualquier otro en el que concurren las circunstancias que se ponen de manifiesto en el que examina.

Ahora bien, la concurrencia de las condiciones que dan lugar a la nulidad del acto administrativo con el que se puso término al procedimiento inadecuado por el que optó la Administración tributaria no implica que debamos extenderlo más allá de los márgenes que el propio TS, en su jurisprudencia consolidada, ha establecido con anterioridad, pues la nulidad, como vicio esencial que hace desaparecer del mundo del derecho un acto administrativo, es una excepción que se da exclusivamente en los supuestos contemplados en el artículo 217 de la Ley general tributaria (LGT), debiendo interpretarse de manera restrictiva.

En este comentario de la sentencia del TS se analiza el supuesto de nulidad puesto de manifiesto en el caso concreto, y el alcance y efectos que tiene en el marco de los procedimientos tributarios.

---

## I. SUPUESTO DE HECHO

### 1. DELIMITACIÓN ENTRE EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EL CONCEPTO TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Como sabemos, la delimitación del tributo que recae sobre determinadas operaciones de entregas de bienes inmuebles, cuando se realizan por empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), tiene cierta complejidad y no está exenta de una polémica que el legislador ha ido solventando al introducir a menudo modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA). Basta para ello comprobar las distintas variaciones que han sufrido, desde la promulgación de la anterior norma, algunos de sus preceptos, como son los artículos 7.1, 20.Uno.20.º, 22.º y 23.º, o 20.Dos. El problema, como se advierte, es si la entrega o transmisión del bien inmueble tributa por IVA o por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).

De una forma general, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la LIVA y el artículo 7 del texto refundido de la ley reguladora del ITP y AJD, puede señalarse que toda entrega de bienes no sujeta al IVA tributará por el concepto TPO, si bien existen determinadas operaciones sujetas a IVA pero exentas, relativas a las operaciones inmobiliarias recogidas en el artículo 20.Uno.20.º, 22.º y 23.º, que tributan por el concepto TPO, si bien en los dos primeros supuestos puede renunciarse a la exención cuando se cumplan las condiciones reflejadas en el artículo 20.Dos de la LIVA, en relación con el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA).

El hecho de que la gestión de ambos tributos recaiga en Administraciones tributarias distintas, la estatal y la autonómica, lleva implícitas algunas cuestiones problemáticas que inciden directamente en la competencia que una y otra tienen y la extensión de sus atribuciones, así como en los procedimientos a seguir<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Singular importancia, además de la cuestión examinada en la sentencia que se trata, tiene la competencia atribuida a las comunidades autónomas para conocer de los elementos integradores de la relación jurídico-tributaria en que consiste el IVA, sin ser un impuesto cuya gestión corresponda a estas Administraciones, con la excepción de las forales. Así, conocen de la condición o no de sujeto pasivo de los transmitentes, de la sujeción o no al impuesto, o del cumplimiento de los requisitos que condicionan la aplicación de las exenciones inmobiliarias, llegando también a concretar el devengo del impuesto en numerosos casos. Todo ello trae consigo una complejidad para los interesados que sufren la acción comprobadora de dos Administraciones territoriales distintas, con la problemática que ello supone y

Entre estos últimos se encuentra precisamente el procedimiento que debe adoptar la Administración que inicia una comprobación<sup>2</sup>, en función del alcance de su actuación, pues los distintos procedimientos que pueden iniciarse permiten al órgano administrativo extender su comprobación en función del procedimiento adoptado a distintos aspectos de los elementos integradores de la relación jurídico-tributaria.

## 2. ANTECEDENTES DE LA SENTENCIA COMENTADA

La STS, Sala de lo Contencioso, Sección 2.<sup>a</sup>, de 2 de julio de 2018, recurso de casación 696/2017 (NFJ070957), revisa y confirma la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, Sala de lo Contencioso, Sección 4.<sup>a</sup>, de fecha 17 de noviembre de 2016, recurso 32/2016 (NFJ066578)<sup>3</sup>, que había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de julio de 2015<sup>4</sup>.

El acto revisado es el acuerdo dictado por la Comunidad Autónoma de Madrid (CAM) relativo al ITP y AJD, en su modalidad de TPO, en ejecución de una resolución estimatoria del TEAC.

El 18 de diciembre de 2012, el TEAC dictó liquidación «ordenando anular» la liquidación provisional por TPO, emitida por la CAM. Esta había iniciado un procedimiento de verificación

---

que, en muchos casos, debería ser objeto de mayor desarrollo legislativo, como es el caso de la coordinación entre la Administración tributaria estatal y las autonómicas que, aunque prevista en el título IV de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, no ha sido objeto de un desarrollo posterior, sin que exista un procedimiento por el que el interesado pueda exigir la citada coordinación o, en caso de existir de oficio, tenga conocimiento ni de los procedimientos internos ni, en su caso, de las actuaciones intermedias que se dan o del valor que los informes emitidos en el seno de esa coordinación tienen para una u otra Administración.

<sup>2</sup> Ha sido habitual que muchas comunidades autónomas iniciasen masivamente procedimientos de verificación de datos en los casos que se están exponiendo, esto es, en la determinación del tributo que recae en operaciones sujetas a IVA o al concepto TPO, implicando a la actividad empresarial o profesional de los transmitentes o de los adquirentes. Tampoco la Administración tributaria estatal se escapa de esta actuación, si bien su incidencia ha sido, sin duda, mucho más reducida.

<sup>3</sup> En sentido análogo se han pronunciado otros TSJ, considerando la nulidad del acto dictado al prescindirse del procedimiento legalmente establecido. Así, el TSJ de la Comunitat Valenciana en Sentencias de 24 de febrero de 2016, recurso 499/2015; y de 14 de abril de 2016, recurso 201/2015 (NFJ063777); o el TSJ de Castilla y León (Sala de Valladolid) de 26 de junio de 2015, recurso 1369/2012 (NFJ059643).

El TSJ de Madrid reiteraba en esta ocasión pronunciamientos anteriores, como en la Sentencia de 27 de enero de 2016, recurso 877/2013 (NFJ062677).

<sup>4</sup> No es la primera vez que el TS conoce de una liquidación dictada en un procedimiento de verificación de datos que incurre en este error, dictada por la CAM, si bien en la Sentencia de 5 de julio de 2016, recurso de casación 2962/2015 (NFJ071078), desestima el recurso planteado por la Administración por motivos diferentes. El TEAC había declarado la nulidad de la liquidación y la Administración interpone el recurso contencioso-administrativo entrando a conocer de las cuestiones de fondo, esto es, si la operación quedaba sujeta a IVA o al concepto TPO.

de datos respecto de la comprobación de una operación de compraventa de un edificio que estaba siendo rehabilitado. Las partes intervinientes habían fijado que dicha operación tributaba por IVA al tipo general, al considerar que la entrega o transmisión quedaba sujeta y no exenta de IVA, conforme al artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al cumplirse los requisitos fijados en este precepto para estimar que la naturaleza de las obras a efectuar tenía la condición de rehabilitación. La CAM dictó acuerdo que concluyó el procedimiento de verificación de datos al considerar que dichas obras no tenían la calificación de rehabilitación.

El TEAC, al que acudió el obligado tributario *per saltum*, en virtud del artículo 229.1, letra b), y 6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) y, tras analizar el artículo 131 de la norma anterior, anuló la liquidación al estimar que el procedimiento adoptado por la CAM era inadecuado, dado que la cuestión planteada constituía una discrepancia de cierta complejidad y no podía quedar supeditada al mero examen de la documentación de la operación, sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer a la parte que justifique de alguna forma su criterio.

Previamente, había señalado que un procedimiento de verificación de datos se agota en el mero control formal de la declaración tributaria presentada y de la coincidencia, o no, con los datos en poder de la Administración o provenientes de otras declaraciones, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia LGT prevé otro tipo de actuaciones como son el procedimiento de comprobación limitada o el procedimiento inspector; aun cuando no suponía concluir que dentro de un procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, si bien es cierto que estas, a la vista de la regulación de procedimiento recogida en la LGT, debían ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria. Es trascendente que la resolución del TEAC señalaba que «al haberse dictado la liquidación en un procedimiento de verificación de datos, procede anular la liquidación por haberse dictado en un procedimiento inadecuado», señalando así la causa por la que se consideraba nulo el acto dictado.

Dicha resolución quedó firme y consentida, y la CAM, el 11 de diciembre de 2013 y en ejecución de la anterior resolución, inició un procedimiento de comprobación limitada mediante la comunicación de una propuesta de liquidación provisional y la apertura de un trámite de alegaciones. Los motivos de la regularización fueron los mismos por los que se practicó la liquidación anulada, reiterando en todo lo que había indicado en el acto que concluyó el anterior procedimiento de verificación de datos. En la propuesta de liquidación, la Administración consideró que las obras no tenían la consideración de rehabilitación, al no superar las de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación el 50% de las totales, tratándose, por tanto, de una segunda transmisión sujeta al concepto TPO, liquidando al adquirente del edificio rehabilitado el impuesto, con aplicación de un tipo del 7%; y tras la formulación de alegaciones, se practicó liquidación el 12 de febrero de 2014 en los mismos términos que los establecidos en la propuesta.

El adquirente presentó un escrito ante el TEAC, calificándolo como de incidente de ejecución de la Resolución de 18 de diciembre de 2012.

Una vez tramitado como reclamación económico-administrativa autónoma, dio lugar a la Resolución de 16 de julio de 2015, en la que el TEAC, tras confirmar que la primera liquidación fue declarada nula de pleno derecho, despejando así cualquier duda sobre su alcance, razona que el derecho de la CAM para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación habría prescrito, por haber transcurrido más de 4 años entre la fecha de presentación de la autoliquidación (12 de diciembre de 2006) y aquella en que se inició el procedimiento de comprobación limitada (11 de diciembre de 2013), pues la liquidación aprobada en el procedimiento de verificación de datos, al haber sido declarada nula de pleno derecho, no produjo efectos interruptivos del plazo de prescripción. En esta resolución, el TEAC hace referencia a su doctrina sobre la nulidad de los actos dictados en procedimientos inadecuados en casos como el examinado, fijada en su Resolución de 24 de abril de 2014 (RG 2787/2011 –NFJ054190–). En esta última, este órgano revisor había señalado, entre otras consideraciones:

«[...] la Administración conoce de antemano también que la concreción de si estamos o no ante una rehabilitación de un inmueble supone, no solo la determinación de si el adquirente reúne o no la condición de empresario, sino la tributación de la operación o el régimen fiscal que corresponde a dicha operación y su incidencia en la tributación de la actividad (sujeción a uno u otro impuesto, inclusión o no en el sistema de prorrata del IVA, afectación al derecho a deducir, naturaleza del bien como inversión o existencia con obligación en el primer caso de regularizar en periodos posteriores si se sujeta la operación a uno de los dos impuestos, etc.).

Indudablemente ello incide en la tributación del desarrollo de la actividad económica, no solo de la operación concreta examinada (tributación por el concepto TPO o IVA), sino que puede tener afectar al periodo de liquidación del IVA en que se haya realizado la operación y aún en los siguientes (posibilidad o no de renunciar a las exenciones inmobiliarias por operaciones posteriores, prorrata, etc.). Y este conocimiento es previo incluso al inicio del procedimiento, pues una mera lectura, de los datos contenidos en la declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario y la documentación anexa, lleva a considerar que la determinación de la tributación de la operación incide sobre la tributación de la actividad económica realizada por el obligado tributario.

El artículo 131 de la LGT veta de manera contundente cualquier actuación de la Administración tributaria a través de este procedimiento de verificación de datos que afecte a la actividad económica del obligado tributario, al tener previsto el legislador otros procedimientos que resultan más adecuados para esta finalidad, dados los efectos que el acto administrativo que concluya el procedimiento puede tener sobre la actividad económica».

Termina señalando el TEAC que la infracción cometida es tan clara, manifiesta y ostensible y afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa, dada la gravedad de la desviación que se ha producido con el fin administrativo que justifica un

procedimiento de verificación de datos, que el vicio cometido encaja en el artículo 217.1, letra e), de la LGT y debe calificarse de nulidad de pleno derecho.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo por la CAM ante el TSJ de Madrid, es desestimado por Sentencia de 17 de noviembre de 2016, concluyendo también que «el acto dictado ha de declararse nulo de pleno derecho. [...] la decisión adoptada por la Administración tributaria afecta directamente a la tributación de la actividad económica desarrollada por la reclamante, en tanto el órgano administrativo examina y concreta unos elementos de la relación jurídico-tributaria que inciden sobre la operación», afectando «a la tributación de la actividad económica de la adquirente».

Frente a esta sentencia interpone la CAM el recurso correspondiente ante el TS, que concluye en la sentencia que se examina.

## II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

### 1. CUESTIÓN DE INTERÉS CASACIONAL

Es importante remarcar que la cuestión que suscita interés casacional para el TS, de acuerdo con el Auto de admisión del recurso de 10 de mayo de 2017 (NFJ066861), es «si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del TS, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»; al considerar que es notorio que esta cuestión «afecta a un gran número de situaciones», existiendo doctrinas contradictorias ante situaciones sustancialmente iguales resueltas por distintas secciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid.

El TS identifica como norma esencial que debe ser objeto de interpretación el artículo 217.1, letra e), de la LGT.

### 2. FUNDAMENTACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO EN LA SENTENCIA EXAMINADA

El TS expone, en primer lugar, la conclusión a la que ha llegado en el estudio de la cuestión planteada, señalando que comparte el criterio de la sentencia recurrida en casación que confirma la resolución del TEAC, en el sentido de que nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho; y desarrolla a continuación sus argumentos.

Comienza por examinar el alcance del procedimiento de verificación de datos, aceptando las conclusiones alcanzadas por el TEAC y el TSJ de Madrid; y expone las siguientes consideraciones:

- Este procedimiento, contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT, en relación con el procedimiento de comprobación limitada, tiene un alcance limitado que se agota en el mero control de carácter formal de la autoliquidación y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración.
- Los casos en que se puede iniciar este procedimiento de verificación de datos son *numerus clausus*.
- Examina el supuesto contenido en la letra c) del artículo 131, que permite a la Administración tributaria acudir a este procedimiento «cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas».
- Para el TS es cuestión excluida expresamente de este procedimiento de gestión si quien efectúa la entrega o transmite un bien desarrolla o no actividades económicas. Y concretando esta conclusión respecto del caso analizado, estima que dada la complejidad de determinar cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y si a la fecha en que se transmiten los terrenos las personas físicas vendedoras tenían o no tal cualidad por realizar actividades de urbanización, ello no puede analizarse a través de este procedimiento por quedar integrada esta cuestión en la causa de exclusión anterior.

A partir de estas consideraciones, el TS califica el vicio cometido por la Administración y motiva esta calificación:

- Es patente la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, en tanto existe una utilización indebida del mismo *ab initio*, pues la Administración acude a dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe.
- Las consecuencias para el administrado al acudir indebidamente la Administración a este procedimiento suponen una disminución de sus garantías y derechos. Además afecta también a la resolución del procedimiento, pues se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica, que debería ser examinada a través del procedimiento de comprobación limitada o de inspección.
- Llega así el TS a dar respuesta a la cuestión planteada en el recurso: la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho, previsto en el artículo 217.1, letra e), de la LGT.

### III. COMENTARIO CRÍTICO

Nos encontramos ante una sentencia cuyos fundamentos son escuetos; puede considerarse que es así al estimar el TS que nos encontramos ante una cuestión cuya respuesta es clara, además de hacerlo el órgano jurisdiccional de forma categórica y concluyente.

La importancia de esta sentencia radica en que el TS se separa de antecedentes anteriores en los que, si bien se había pronunciado en relación con procedimientos de revisión de oficio instados por los interesados, mantenía que no se producía el vicio de nulidad cuando la Administración tributaria utilizaba inadecuadamente el procedimiento de verificación de datos en vez del de comprobación limitada, que es el que tuvo de iniciar y tramitar<sup>5</sup>.

Varias son las cuestiones que se plantean en los pronunciamientos del TS que merecen ser analizados, por lo que se examinarán de manera individualizada.

#### 1. ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

En el artículo 123 de la LGT se enumeran los procedimientos de gestión tributaria, recojiéndose en la letra c) el de verificación de datos, desarrollado en los artículos 131 a 133. No se incluye en la ley una concepción general del procedimiento en la que se especifique, entre otras cuestiones, la finalidad de este. Así, se limita el legislador a señalar en el artículo 131 los supuestos en los que la Administración tributaria puede iniciar este procedimiento, esto es, fija su perímetro objetivo; mientras que en los dos preceptos siguientes se regula el inicio, la tramitación, así

---

<sup>5</sup> Son importantes a estos efectos las SSTs de 13 de junio de 2016, recurso de casación 2640/2015 (NFJ064432); y de 28 de octubre de 2016, recurso de casación 2584/2015, en la que se reproducen los argumentos de la primera. Ambas resuelven recursos interpuestos contra sentencias del TSJ del País Vasco que analizan procedimientos de revisión de oficio solicitando la declaración de nulidad. Aun cuando se reconoce que el procedimiento que debería seguir la Administración tributaria es el de comprobación limitada, reconoce el órgano jurisdiccional que es exigible la iniciación del procedimiento de verificación de datos en cuanto el órgano gestor revisó la contabilidad del sujeto pasivo y afectaba a la actividad económica, no siendo posible realizar estas actuaciones en el seno de ese procedimiento. La conclusión alcanzada es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación en la medida en que hubo procedimiento (si bien distinto al procedente) y no se causó indefensión alguna al interesado (si bien de acuerdo con las particularidades concretas que se desarrollaron en el procedimiento examinado).

En sentido análogo se había pronunciado la Audiencia Nacional (AN) en Sentencias de 25 de septiembre de 2013, recurso 824/2011 (NFJ052850); y de 19 de febrero de 2014, recurso 3457/2012 (NFJ071080). Aun cuando el órgano jurisdiccional considera que se dicta en un procedimiento inadecuado por errónea apreciación de su objeto, estima que no se ha dictado con omisión total y absoluta del procedimiento, bien por no existir, bien por incurrir en una vía de hecho o bien por omitirse trámites esenciales (esto es, considera que no resulta aplicable el artículo 217.1, letra e), de la LGT); esto es, existe ilegalidad, pero no con esa intensidad capaz de incurrir en el grado de la máxima ilegalidad que puede adolecer un acto administrativo.

como la terminación del procedimiento; aun cuando concluye estableciendo un efecto de enorme trascendencia, como es el principio de no preclusión, ya que la verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma, y que se tendrá en cuenta posteriormente.

Estamos, por tanto, ante una regulación escasa, esencialmente por lo que se refiere a la concepción general del procedimiento, que debe ser solventada con la interpretación que realicen los órganos revisores administrativos encargados de fijar la doctrina, así como la jurisprudencia que dicte posteriormente el órgano jurisdiccional nacional superior.

Esta es la primera de las tareas que acomete el TS en esta sentencia. Si bien no analiza en profundidad el artículo 131 de la LGT, aporta, sin embargo, dos consideraciones generales de gran trascendencia para delimitar el ámbito objetivo o competencial de este procedimiento, lo que se engloba en la finalidad y alcance de este.

Fija el TS la finalidad y alcance general de este procedimiento por contraposición con el de comprobación limitada, de manera que, frente a este, el de verificación de datos agota su alcance en el mero control de carácter formal de la autoliquidación y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración<sup>6</sup>.

Es cierto que en este caso que ahora se examina la cuestión planteada se refiere exclusivamente a la calificación del vicio cometido por la Administración como consecuencia de utilizar un procedimiento inadecuado, pero no hubiera estado de más que, ante la trascendencia y gravedad por sus efectos de la conclusión alcanzada, el órgano jurisdiccional hubiera fijado ya la doctrina general sobre el alcance y finalidad de este procedimiento o, cuando menos, hubiera repasado la

---

<sup>6</sup> En los mismos términos se había pronunciado en la Sentencia de 21 de noviembre de 2017, recurso de casación 1216/2016 (NFJ069009), que cita como antecedente la de 23 de junio de 2016, recurso de casación 1476/2015. En la anterior, examinaba una operación que afectaba a una concesión sujeta al concepto actos jurídicos documentados, si bien, en esta ocasión, confirma la actuación administrativa al estimar que la Administración se limitó a constatar meras operaciones aritméticas, a tenor de la propia justificación y de los justificantes aportados con la misma, de manera que aplicaba una normativa que reflejaba con absoluta claridad la cuantificación de la base imponible. Añade el TS que, si bien las cuestiones de calificación jurídica del contrato son complejas, la Administración no las tuvo en cuenta, «no estuvieron sobre la mesa» para resolver el procedimiento de verificación, dando a entender, por tanto, que de haberse planteado por la Administración estas cuestiones el procedimiento hubiera sido inadecuado. Añade el TS una cuestión, que se analizará más tarde, y que incide claramente en la idoneidad del procedimiento iniciado, como es que la discrepancia jurídica compleja surge después de haberse iniciado el procedimiento de verificación. Las consecuencias en este sentido deben ser distintas a aquellos casos en que, *ab initio*, la Administración conoce que el procedimiento es incorrecto.

Considerando también inadecuado el procedimiento, si bien no entra a conocer de cuestiones generales del mismo, limitándose a confirmar la STSJ de Madrid, se pronuncia el TS en la Sentencia de 5 de julio de 2016, recurso de casación 2962/2015 (NFJ071078). No obstante, si bien en este caso el TEAC había anulado por falta de adecuación del procedimiento (se siguió el de verificación de datos estimando que el precedente era el de comprobación limitada o el de inspección), la CAM fundamentó su recurso contencioso-administrativo en cuestiones de fondo y no las formales por las que había resuelto el TEAC.

que hasta ahora ha fijado. Y ello, porque la declaración que realiza es escasa en relación con anteriores pronunciamientos.

Así, con el objeto de repasar esta doctrina, basta recordar que, conforme había señalado en anteriores ocasiones el TS, se ha de considerar el alto grado de ambigüedad en la regulación contenida en los artículos 131 a 133 de la LGT respecto de la cuestión relativa a cuándo debe utilizarse el procedimiento de verificación de datos, que «tiene como presupuesto necesario que previamente se haya presentado una declaración o autoliquidación por el obligado tributario y que a su vista sea preciso que se aclare o justifique una discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla»<sup>7</sup>.

Incluso se ha planteado el TS cuándo debe acudir al procedimiento de verificación de datos y cuándo al de comprobación limitada, considerando que «la diferencia entre uno y otro lo marca el que aquel se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que aquel viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas»<sup>8</sup>.

La sentencia que se comenta sí incluye una nueva consideración importante, como es la naturaleza cerrada de los supuestos recogidos en el artículo 131 de la LGT. Estamos ante una relación taxativa, cerrada, o *numerus clausus*, y, por tanto, debe ser objeto de interpretación estricta o restrictiva.

Ello supone que la Administración no puede extender más allá de estos casos recogidos en la norma los supuestos en que puede acudir a este procedimiento de verificación de datos, con la consecuencia, en otro caso, de cometer un vicio de procedimiento que puede traer fatales efectos para sus intereses.

Indudablemente, la ambigüedad con la que están recogidos algunos de estos casos puede necesitar de interpretaciones para determinar su ámbito de aplicación o alcance. De ahí, la importancia que tiene, tanto la doctrina administrativa que establezca el TEAC, como la jurisprudencia del TS, para precisar este marco objetivo competencial de los órganos de gestión a la hora de acudir a este procedimiento.

La importancia de la sentencia que se comenta se encuentra precisamente en el análisis que efectúa el TS respecto de la causa recogida en la letra d) del artículo 131 de la LGT. De acuerdo

<sup>7</sup> STS de 31 de enero de 2017, recurso de casación 3972/2015 (NFJ065359) (FD 5.º, párrafo 3.º).

<sup>8</sup> Sentencia anterior (FD 5.º, párrafo 4.º).

con la misma, la Administración puede acudir a este procedimiento «cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada». Ahora bien, se establece un límite que debe respetar el órgano administrativo, dado que podrá acudirse a este procedimiento «siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas».

Este límite opera como cláusula de salvaguarda para los administrados y garantía del procedimiento adecuado frente a la actividad de la Administración. Al margen de que debe respetarse el marco procedimental señalado para la verificación de datos, en el sentido de que su alcance se agota en el mero control de carácter formal de la autoliquidación y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración, esta no puede, aun cuando nos encontrásemos ante la circunstancia anterior, acudir a este procedimiento cuando la sencilla discrepancia puesta de manifiesto se refiera al desarrollo de actividades económicas que pueda afectarlas o incidir en la tributación de estas. Y ello, por cuanto el mínimo examen que pueda realizarse de una actividad económica o de una o varias operaciones comprendidas en su ejercicio que inciden en la actividad misma, conllevan habitualmente un examen que excede de las facultades otorgadas por el legislador a los órganos gestores en este artículo 131 de la LGT.

La noción dada por este precepto de la LGT no ofrece duda alguna, cualquier discrepancia que afecte al desarrollo de una actividad económica queda al margen del procedimiento de verificación de datos.

Nos encontramos, por tanto, ante una delimitación amplia de esta noción de «actividad económica», sin que pueda constreñirse al hecho de que estemos ante la concreción de si las personas intervinientes en el negocio son empresarios o profesionales, o si se realiza o no una actividad económica. Indudablemente, estas cuestiones quedan excluidas del procedimiento de verificación de datos, pero no serán las únicas, ya que, como se advierte, la noción es muy amplia, quedando incluso al margen del mismo el análisis, por somero que sea, de una o varias operaciones concretas enmarcadas en la actividad económica o la contabilidad de un sujeto pasivo que realiza una actividad económica<sup>9</sup>.

## 2. EFECTOS DEL VICIO COMETIDO POR LA ADMINISTRACIÓN AL ACUDIR A UN PROCEDIMIENTO INADECUADO

### 2.1. Nulidad del acto por inadecuación del procedimiento seguido por la Administración

No se oculta a quien se acerca al estudio de la naturaleza de los vicios que concurren en la actuación administrativa que el TS ha mantenido de manera constante, uniforme y reiterada una doctrina

---

<sup>9</sup> Lo que se deduce de lo señalado por el TS en la Sentencia de 28 de octubre de 2016, recurso de casación 2584/2015 (FD 2.º, punto 4).

que se basa en que, a través de la declaración de nulidad, los órganos revisores expulsan del ordenamiento jurídico aquellos actos que incurren en las más groseras infracciones de este ordenamiento.

Estamos ante un precepto, el artículo 217 de la LGT, donde se recogen las causas o motivos que generan un vicio de nulidad absoluta, que debe ser objeto de interpretación restrictiva, esto es, debe ser abordado con talante restrictivo, pues la declaración de nulidad, bien a través del correspondiente procedimiento especial de revisión, bien en las resoluciones que concluyen los órganos revisores administrativos o jurisdiccionales, solo puede adoptarse por alguno de los tasados supuestos contemplados en este precepto. En definitiva, reconoce el carácter excepcional, tasado y de interpretación estricta de las causas que determinan la nulidad de pleno derecho<sup>10</sup>.

En relación con la causa de nulidad prevista en la letra e) del artículo 217 de la LGT, el TS ha mantenido que comprende los siguientes casos:

- Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, supuesto reservado «para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico».

<sup>10</sup> Entre otras muchas, Sentencias de 18 de diciembre de 2007, recurso de casación 9826/2003 (FD 6.º); de 13 de mayo de 2013, recurso de casación 6165/2011 (FD 3.º) (NFJ051652); y de 19 de febrero de 2018, recurso de casación 122/2016 (NFJ069671).

En Sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 2008, recurso de casación 9900/2003 (NFJ029401); de 2 de diciembre de 2009, recurso de casación 1274/2004 (NFJ036845); de 9 de junio de 2011, recurso de casación 5481/2008 (NFJ043330); de 7 de diciembre de 2012, recurso de casación 1966/2011 (NFJ049759); de 10 de diciembre de 2012, recurso de casación 563/2010 (NFJ049690); siguiendo a las de 15 de junio de 1981 y de 8 de julio de 1983; manifiesta el TS, en primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una «medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, solo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales», de modo que la nulidad radical de los actos administrativos «tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que solo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho».

En segundo lugar, pone de manifiesto el TS en la jurisprudencia citada, como complemento del principio anterior, la necesidad de atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, ya que «en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente», que explica que «resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido» (Sentencia de 10 de diciembre de 2012, rec. cas. 563/2010 –NFJ049690–).

co», debiendo ser la omisión «clara, manifiesta y ostensible» y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite, salvo que el mismo sea esencial.

- Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la ley pues, realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento (pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho)<sup>11</sup>.
- Cuando se prescinde de un trámite esencial, siendo el ejemplo típico la imposición de sanciones de plano, que atenta contra los artículos 24 y 25 de la Constitución<sup>12</sup>.

Nuevamente, al igual que en la cuestión anterior, el TS, en la sentencia que se comenta, es parco en su razonamiento, seguramente al considerar que la respuesta y conclusión que debía dar era conocida por todos. Estima que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho. Ni siquiera en su contestación a la cuestión planteada por la sección que admite el recurso refleja cuál es el supuesto de nulidad en que queda englobado este vicio de entre los enumerados en el artículo 217, si bien hemos de considerar que se trata de la letra e), puesto que la sección que admitió alude expresamente a esta letra.

<sup>11</sup> El TEAC, de manera reiterada (entre otras, Resoluciones de 11 de junio de 2015, RG 8562/2012 –NFJ058547–; y de 21 de enero de 2016, RG 8315/2012), ha señalado como supuesto integrante de esa nulidad la utilización del procedimiento de verificación de datos para realizar actuaciones de comprobación de valores, pues el artículo 159 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de gestión e inspección, no incluye este procedimiento (el de verificación de datos) al relacionar los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores. De hacerse, se estaría vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos consagrado en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992.

El TS ha sido más renuente a la hora de declarar la nulidad por este motivo. Basta una lectura de la Sentencia de 11 de noviembre de 2015, recurso de casación 220/2014 (NFJ061135), para darse cuenta de ello. Aun cuando existe un voto particular que apunta la existencia de nulidad, el órgano jurisdiccional mantiene la anulación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de verificación de datos en el que reiteraba una comprobación de valores con base en la teoría que impide reiterar el error cometido por la Administración. Si bien reconoce que «el procedimiento de verificación de datos no es un procedimiento de comprobación de valores en sentido estricto», abre la vía a que pueda incluirse en el mismo al indicar que «se trata de un procedimiento de comprobación –en este caso, de bases– que, eso sí, se agota con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración». Eso sí, y es esencialmente por lo que anula, exige motivación del acto que concluye el procedimiento.

<sup>12</sup> SSTs de 8 de febrero de 1999, recurso de casación 2769/2003; de 26 de julio de 2005, recurso de casación 5046/2000 (NFJ071082); de 12 de diciembre de 2008, recurso de casación 2076/2005; de 21 de octubre de 2010, recurso de casación 34/2006 (NFJ041009); y de 9 de junio de 2011, recurso de casación 5481/2008 (NFJ043330) (con cita en esta última de la abundante doctrina anterior del órgano jurisdiccional).

En diversas Sentencias (de 9 de junio de 2011, rec. cas. 5481/2008 –NFJ043330–; de 13 de mayo de 2010, rec. cas. 613/2010; de 7 de diciembre de 2012, rec. cas. 1966/2011 –NFJ049759–; de 28 de junio de 2012, rec. cas. 6556/2009 –NFJ048454–; de 11 de octubre de 2012, rec. cas. 2492/2010 –NFJ055395–) había mantenido el TS que la ausencia del trámite de audiencia no implica un vicio de nulidad absoluta del procedimiento.

Dos son los razonamientos que expone el órgano jurisdiccional para hacer ver la trascendencia del vicio cometido por la Administración. De una parte, el conocimiento previo, *ab initio*, que atribuye a la Administración autora del acto del vicio que está cometiendo, pues era patente la improcedencia en la utilización del procedimiento al estar prohibida su iniciación (se entiende porque la Administración conocía de antemano que la concreción del tributo que recaía en la operación llevaba consigo entrar en el ámbito del desarrollo de la actividad económica de la persona o entidad que transmitía el bien). De otra, los efectos no deseados que se producen para el administrado al acudir el órgano administrativo indebidamente al mismo, pues supone una disminución de sus garantías y derechos y, además, la liquidación por la que se resuelve el procedimiento se pronuncia sobre la actividad económica, que debería ser examinada a través del procedimiento de comprobación limitada o de inspección, reiterando, de esta manera, la importancia del marco objetivo o alcance que debe tener la verificación de datos, que no puede ser alterado por la Administración tributaria sin incurrir en un grave vicio que afecta de manera trascendental al acto administrativo.

## 2.2. El conocimiento previo, *ab initio*, de la inadecuación del procedimiento a seguir

El análisis de este razonamiento exige realizar distintas reflexiones. La primera lleva consigo preguntarnos si toda utilización indebida de un procedimiento (en este caso, el de verificación de datos, si bien es extensible a cualquier otro) supone que la Administración incurre en un vicio de nulidad. La respuesta no puede ser unívoca o uniforme.

No toda utilización indebida de un procedimiento, en este caso, el de verificación de datos, comporta la nulidad de pleno derecho del acto que pone fin al procedimiento. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando *a priori*, desde el inicio del procedimiento, se abordan por la Administración materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos<sup>13</sup>.

Dada la amplia casuística que puede plantearse, deberá examinarse el supuesto concreto para determinar la naturaleza del vicio cometido, nulidad, anulabilidad o error no invalidante<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> En este sentido se ha pronunciado de manera reiterada el TEAC, entre otras, en Resoluciones de 20 de diciembre de 2012, RG 1945/2011 (NFJ049680); de 28 de noviembre de 2013, RG 1535/2012 (NFJ052989); de 21 de enero de 2016, RG 8315/2012; de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (NFJ063140), en unificación de criterio; de 20 de julio de 2017, RG 3725/2014 (NFJ068709); y de 21 de marzo de 2018, RG 2920/2015 (NFJ070150).

<sup>14</sup> Para el TEAC, siguiendo la doctrina apuntada en la nota anterior, se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho, entre otros, en los siguientes supuestos: a) Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario. b) Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de compro-

Para el TS la causa que determina la gravedad del vicio en que se incurre es clara, patente y manifiesta, en análogo criterio al del TEAC, pues, *ab initio*, la Administración conocía de su limitación para acudir a este procedimiento de verificación de datos.

Dos son, de esta manera, las condiciones que concurren para que exista un vicio de nulidad: existe un conocimiento previo de lo inadecuado del procedimiento y esta incorrección afecta al alcance mismo de las actuaciones de la Administración, las que puede ejercer en el seno de este. En principio, solo la concurrencia de ambas circunstancias determinará la existencia de este vicio de nulidad.

La siguiente cuestión que deberemos plantearnos es si cuando el procedimiento resulta indebido de manera sobrevenida, implica también la existencia de un vicio de nulidad. Si bien la respuesta no debería ser unívoca, ya que pueden concurrir graves defectos en las actuaciones administrativas originadas dentro del procedimiento que genere esta causa de nulidad, sin embargo la doctrina administrativa y la jurisprudencia del TS han mantenido con regularidad la ausencia de un vicio de tal magnitud, acudiendo, en su caso, a un vicio de menores efectos perjudiciales para la Administración.

El TEAC ha mantenido que, fuera de los casos en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, por sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos solo será merecedora de la sanción de anulabilidad<sup>15</sup>.

---

bación de valor (supuesto que ha sido examinado por el TEAC también en las Resoluciones de 19 de enero de 2012, RG 1151/2011 –NFJ045515–; de 23 de febrero de 2012, RG 2498/2010 –NFJ046102–; de 13 de mayo de 2015, RG 1200/2012 –NFJ058266–; y de 11 de junio de 2015, RG 8562/2012 –NFJ058547–). c) Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o solicite justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

<sup>15</sup> Resolución de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (NFJ063140), en unificación de criterio. En la Resolución de 28 de noviembre de 2013, RG 3132/2011, se considera que la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada no tiene la nitidez suficiente como para afirmar que estamos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables. La consecuencia es la mera anulabilidad o nulidad relativa. En realidad se ha tratado aquí de una cuestión de la intensidad o profundidad de la comprobación que ha debido abordarse, y de complejidad de la norma a analizar, complejidad que surge *a posteriori*, tras la iniciación del procedimiento y a la luz de las alegaciones formuladas y de la documentación aportada por el propio obligado interesado, pero sin que *a priori*, en la definición misma del procedimiento, se hayan sobrepasado por la Administración las líneas básicas de la competencia de los órganos gestores, ni abordado materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos, por lo que el vicio cometido debe enmarcarse en la categoría general de la anulabilidad.

También en la Resolución de 21 de marzo de 2018, RG 2920/2015 (NFJ070150), examina el TEAC un supuesto análogo al anterior: la iniciación del procedimiento de verificación de datos, al tener por objeto el mero contraste de datos, era correcta, pero la improcedencia del procedimiento se puso de manifiesto cuando el interesado aporta documentación y alegaciones y plantea unas cuestiones que exceden del alcance previsto para este procedimiento. Si bien la Administración concluye el procedimiento, el TEAC anula la liquidación, aunque no por motivo de nulidad radical.

Estamos, por tanto, ante supuestos en los que si bien el inicio del procedimiento de verificación de datos fue correcto, al enmarcarse en el alcance previsto para el mismo, con posterioridad se plantean discrepancias jurídicas complejas ajenas a este procedimiento, o afectan a actividades económicas desarrolladas por el sujeto comprobado o por un tercero interesado, lo que hace que el procedimiento de verificación de datos sea inadecuado de forma sobrevenida al inicio de este.

Lo cierto es que la LGT da solución expresa para el supuesto de que se produzca esta situación en el artículo 133.1, letra e), de forma que se dicta acto administrativo por el que se termina el procedimiento de verificación de datos por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos, de manera que en el alcance de este último queda comprendido el primero.

La cuestión por tratar será la derivada de la ausencia de este acto de transformación del procedimiento de verificación de datos en uno de comprobación limitada o de inspección. Esto es, si bien el procedimiento de verificación de datos se inició correctamente, se produce una causa sobrevenida por lo que deja de ser adecuado, y la Administración no acomete la tarea de transformación reseñada, culminando la verificación de datos con un acto administrativo o liquidación que debería ser el acto que concluyese un procedimiento distinto.

Es respecto de este supuesto sobre el que se ha pronunciado esencialmente el TEAC en la doctrina y jurisprudencia citadas, concluyendo que nos encontramos ante un vicio de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho. Incluso en el caso de que la circunstancia sobrevenida en el procedimiento de verificación de datos se refiera a la necesidad de examinar la actividad económica del obligado tributario, la ausencia de ese acto transformador del procedimiento en otro de comprobación limitada o de inspección no implicaría sino la existencia de un vicio de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> En este sentido se pronuncia el TEAC en la Resolución de 22 de febrero de 2018, RG 7009/2014 (NFJ069710). Si bien apunta este órgano revisor que en ningún caso puede la Administración tributaria, a través del procedimiento de verificación de datos, requerir aclaraciones o justificaciones de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas, ni desde su inicio, ni cuando surgen posteriormente, sin embargo, señala el TEAC que la norma legal prevé la posibilidad de transformar el procedimiento de verificación de datos en el adecuado, dentro del que pueden efectuarse, con las garantías necesarias que prevé la norma, las actuaciones inquisitorias que la Administración tributaria estime pertinentes en relación con la actividad económica desarrollada por el obligado tributario. También en la Resolución de 28 de noviembre de 2013, RG 1535/2012 (NFJ052989), el TEAC había abordado este asunto, manifestando que la cuestión a analizar es si el procedimiento de verificación de datos seguido por la Administración era evidentemente improcedente, de forma que pueda concluirse que la actuación administrativa incurre con ello en un evidente carácter ilícito. En el caso examinado, concluye que la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada no tiene la nitidez suficiente como para afirmar que estemos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables, siendo la consecuencia la mera anulabilidad o nulidad relativa. Para el TEAC, en realidad se ha tratado de una cuestión de la intensidad o profundidad de la comprobación que ha debido abordarse, y de complejidad de la norma a analizar, complejidad que surge *a posteriori*, tras la iniciación del procedimiento y a la luz de las alegaciones formuladas y de la documentación aportada por el propio obligado interesado, pero sin que, *a priori*, en la definición misma del procedimiento, se hayan

El TS parece decantarse también por esta postura, aunque sería deseable que emitiese opinión expresa al respecto, ya que se generan dudas razonables sobre la naturaleza del vicio cometido.

Si bien la LGT prevé expresamente la transformación del procedimiento de verificación de datos en el de comprobación, lo cierto es que la Administración tributaria, continuando con el de verificación, lo concluye, incumpliendo la norma que le obliga a transformar el procedimiento y a sabiendas de que no puede seguir utilizando ni concluir el procedimiento iniciado. Esto es, existe, al igual que en el caso que se examina en la sentencia que se comenta, un conocimiento por parte de la Administración tributaria de lo inadecuado del procedimiento.

Si bien esta inadecuación se produce en un momento posterior al inicio del procedimiento, sin embargo los efectos del acto que lo concluyen son de tal trascendencia que deben hacernos plantear si también en este caso estamos ante un vicio de nulidad.

Debe apuntarse, además, que el propio TS en la sentencia comentada alude a estos efectos como un motivo adicional, junto al del conocimiento previo de la Administración, para concluir en la nulidad del acto.

### 2.3. Los efectos del procedimiento de verificación de datos y su trascendencia en la declaración de nulidad del acto administrativo

Como se ha apuntado anteriormente, el TS apoya su conclusión relativa a la nulidad del acto, en los efectos no deseados que se producen para el administrado al acudir el órgano administrativo indebidamente al procedimiento de verificación de datos, al disminuir sus garantías y derechos.

Resulta interesante para analizar esta reflexión acudir al examen de las principales diferencias que pueden apuntarse entre el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada<sup>17</sup>. Pueden sintetizarse estas diferencias en las siguientes causas:

- **Por la condición previa para iniciar el procedimiento.** El de verificación de datos exige siempre la previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario, a diferencia de la comprobación limitada, para cuya actuación no se precisa de esta condición previa, no es obligatoria la existencia de una actuación previa del obligado tributario, pues su inactividad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales puede dar lugar al inicio del procedimiento.

---

sobrepasado por la Administración las líneas básicas de la competencia de los órganos gestores, ni abordado materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos, por lo que el vicio cometido debe enmarcarse en la categoría general de la anulabilidad.

<sup>17</sup> Puestas de manifiesto, entre otras, en las Resoluciones del TEAC de 21 de mayo de 2015, RG 1922/2012 (NFJ058270); de 17 de marzo de 2016, RG 1819/2013 (NFJ062281); y de 25 de enero de 2018, RG 4569/2015.

- **Por el ámbito objetivo o marco objetivo.** Las causas o motivos que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de una previa labor de la Administración tributaria por medios informáticos o similares, lo que se convierte así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada. Estamos ante causas tasadas que impiden extender el marco de actuación de la Administración en el procedimiento de verificación de datos a otros motivos, lo que no sucede con el de comprobación limitada (sin perjuicio de que en este la Administración se encuentra también constreñida en su ámbito competencial, más reducido que el de inspección).
- **Por el alcance del procedimiento.** El procedimiento de verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de la declaración o autoliquidación presentadas y de su coincidencia con los datos provenientes de otra u otras declaraciones o en datos que se encuentran en poder de la Administración (como se ha indicado anteriormente, estamos ante una actividad dirigida a verificar la exactitud de cuanto el obligado tributario ha declarado, atendiendo para ello a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos, pero en este último caso deben ser evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la autoliquidación o declaración y documentos que la acompañan presentadas por el obligado tributario, y, en su caso, considerando los datos en poder de la Administración). Todo ello conlleva que el legislador solo permita a través de este procedimiento una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como se afirma en la exposición de motivos. Frente a este procedimiento, contempla la propia LGT otros procedimientos (comprobación de valores o comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan el marco que se acaba de apuntar, procedimientos estos que la Administración podría haber iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1 e) de la LGT. Esto es, si bien el marco objetivo del procedimiento de verificación de datos puede quedar integrado en el de comprobación limitada o en el de inspección, no sucede lo contrario, dado que en estos las facultades comprobadoras de la Administración tributaria van más allá.
- **Por la instrucción del procedimiento.** En el de verificación de datos no se exige actuación instructora alguna por parte de la Administración, a diferencia del de comprobación, que la demanda<sup>18</sup>.
- **Por el contenido del acuerdo, delimitando el alcance de las actuaciones.** Consecuencia de que las liquidaciones que ponen fin al procedimiento de verificación de datos carecen de efectos preclusivos, la Administración queda dispensada de especificar en su resolución «las actuaciones concretas realizadas», a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada (de conformidad

<sup>18</sup> Así lo pone de manifiesto el TS respecto del procedimiento de verificación de datos en la Sentencia de 11 de noviembre de 2015, recurso de casación 220/2014 (FD 5.º) (NFJ061135).

con la letra b) del art. 139.2 de la LGT), lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente. El legislador, en la exposición de motivos de la LGT, subraya esta diferencia, al indicar que en el procedimiento de comprobación limitada «tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector», aludiendo también con ello al efecto de preclusividad que se analiza a continuación.

- **Por la preclusión.** Estamos ante la nota diferenciadora cuyos efectos son más trascendentales a la hora de examinar uno y otro procedimiento. En el de verificación de datos, la liquidación que se dicta carece de efecto preclusivo<sup>19</sup>. Por contra, en el de comprobación limitada, la LGT prevé expresamente este efecto respecto de la liquidación que lo concluya<sup>20</sup>.

Frente a estas notas diferenciadoras, esencialmente la del efecto preclusivo que en el procedimiento de verificación de datos juega en contra de los intereses del obligado tributario, ambos procedimientos tienen el mismo efecto en relación con la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar, equiparándose ambos respecto a la eficacia interruptiva del inicio del procedimiento. De esta forma, las actuaciones desarrolladas en el seno del procedimiento de verificación de datos y la liquidación que pone fin al mismo, que no tiene efecto preclusivo, sirven para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de 4 años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción esta que afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aun cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos, y en relación con aspectos que, como se ha indicado, son de muy escasa entidad.

Examinadas estas notas diferenciadoras, el TS se refiere a la disminución de garantías y derechos que sufre el obligado tributario como consecuencia de la adopción errónea del procedimiento a seguir por parte de la Administración tributaria. La pregunta que deberemos hacernos será cuál es la causa de esta disminución de garantías y derechos.

<sup>19</sup> De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 133.2 de la LGT, la verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma. No obstante, es de destacar la STS de 31 de enero de 2017, recurso de casación 3972/2015 (NFJ065359), en la que el órgano jurisdiccional advierte que «la liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos, en caso de producirse nuevos hechos o circunstancias, podría desde luego rectificarse, pero también cabe "sustituirla" por una nueva liquidación que sin afectar al elemento comprobado afecte a otro u otros», reconociendo, de este modo, el efecto de preclusividad que no viene establecido en la LGT (reconoce el TS en esta resolución la posibilidad de dictar nuevas liquidaciones que alteren una anterior siempre que tenga carácter provisional, sin modificar los elementos comprobados en la primera, esto es, integrando en la ulterior liquidación los elementos regularizados en la primera, sin posibilidad de modificarlos).

<sup>20</sup> Conforme al artículo 140.1 de la LGT, una vez dictada la resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado en dicho procedimiento, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Si tenemos en cuenta la última nota diferenciadora relativa al efecto preclusivo y la nota común referida al efecto interruptivo de la prescripción, podemos concluir que la inadecuación del procedimiento afecta sensiblemente a las garantías y derechos del obligado tributario.

Cuando la Administración tributaria opta por iniciar el procedimiento de verificación de datos, y no el de comprobación limitada, siendo este último el procedente, deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Además, esas actuaciones iniciales han interrumpido el derecho a liquidar por la Administración tributaria por cualquier motivo, de manera que unas actuaciones que tenían una escasa entidad, como es el examen y contraste de los datos, se convierten en un instrumento que permite interrumpir la prescripción del derecho a liquidar respecto de cualquier otro aspecto del hecho imponible.

Debemos remarcar que estas consecuencias resultan más agravadas cuando la propia Administración conoce de antemano la inadecuación del procedimiento al saber que sus actuaciones afectan al desarrollo de la tributación de la actividad económica. De esta forma incide no solo sobre el principio de seguridad jurídica que preside la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido, sino también sobre el de interdicción de la no arbitrariedad y confianza legítima que deben presidir, junto con aquel, la actuación de la Administración, a sabiendas de los efectos que uno y otro procedimiento, el de verificación de datos y el de comprobación limitada, tienen sobre los derechos y garantías del obligado tributario<sup>21</sup>.

### 3. NULIDAD Y PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La primera reflexión que hay que efectuar es que no existe una conexión automática entre ambos efectos cuando se produce el vicio de nulidad. Esta consideración es esencial a la hora de examinar los efectos que la declaración de nulidad tiene en relación con la posibilidad de la Administración tributaria para iniciar un nuevo procedimiento tributario.

Cuestión distinta son los efectos que la declaración de nulidad tiene en relación con las actuaciones administrativas que se han producido con anterioridad, esto es, en el procedimiento administrativo que concluye en el acto que se declara nulo, y en todos los recursos y reclamaciones que se hayan interpuesto.

Como sabemos, la declaración de nulidad tiene efectos *ex tunc* («desde siempre»)<sup>22</sup> y, por tanto, el vicio cometido por la Administración hace que todas aquellas actuaciones no tengan

<sup>21</sup> En este sentido se expresa el TEAC, entre otras, en la Resolución de 25 de enero de 2018, RG 4569/2015.

<sup>22</sup> Estamos ante una acción, la declarativa de nulidad, que produce efectos desde el momento mismo en que el acto se dictó o tuvo su origen, retro trayendo la situación jurídica a ese estado anterior, haciendo desaparecer la eficacia jurídica del acto y del procedimiento administrativo del que trae causa.

efectos jurídicos (sin perjuicio de los principios de conversión y conservación de las actuaciones administrativas que no tienen incidencia en relación con la cuestión que ahora se plantea). Puede decirse, por tanto, que los efectos *ex tunc* de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinante de anulabilidad, porque sus efectos son *ex nunc* («desde ahora»).

Ello supone, por tanto, que el acto declarado nulo y todas las actuaciones anteriores del procedimiento administrativo, así como los recursos y reclamaciones interpuestos, no tengan efectos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria, equiparándose así con la declaración de caducidad del procedimiento administrativo<sup>23</sup>. Frente a los actos administrativos anulables que sí interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, los actos nulos de pleno derecho carecen de esa virtualidad.

Tanto la doctrina del TEAC<sup>24</sup> como la jurisprudencia han sido constantes en esta línea de distinguir los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos puede derivarse y es que tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación, mientras que, por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos<sup>25</sup>.

En definitiva, la declaración de nulidad emitida por el órgano competente, aquel que tiene atribuidas las funciones en el seno del procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, o por el órgano revisor administrativo o jurisdiccional, con posterioridad al plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria, impide que esta inicie un nuevo procedimiento en relación con el objeto del procedimiento y acto que se declaran nulos.

La cuestión que deberemos plantearnos es si esa declaración de nulidad emitida dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para comprobar permite ejercitar de nuevo este derecho al órgano gestor o inspector.

<sup>23</sup> Ha sido constante la doctrina del TEAC señalando que los recursos o reclamaciones interpuestos para obtener la declaración de caducidad no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda, desapareciendo del mundo del derecho el acto administrativo y el procedimiento del que trae causa (así, la Resolución de 27 de septiembre de 2012, RG 2975/2012 –NFJ048534–). En el mismo sentido se expresa el TS, entre otras, en la Sentencia de 12 de julio de 2016, recurso de casación 3404/2015 (NFJ063398).

<sup>24</sup> Así, en Resoluciones de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (NFJ063140), en unificación de criterio; y de 24 de noviembre de 2016, RG 6405/2013 (NFJ064901).

<sup>25</sup> Entre otras, SSTS de 23 de febrero de 2016, recurso de casación 1306/2014 (NFJ062260); de 21 de noviembre de 2016, recurso de casación 1889/2015 (NFJ066336); de 15 de diciembre de 2016, recurso de casación 3112/2015; y de 20 de diciembre de 2016, recurso de casación 2849/2015.

Una primera consideración a efectuar es que no cabe retrotraer el procedimiento como consecuencia de la declaración de nulidad emitida por un órgano revisor administrativo o jurisdiccional, aun cuando pudiera calificarse el defecto cometido por la Administración tributaria como formal<sup>26</sup>. Desaparece del mundo del derecho el acto administrativo y el procedimiento del que trae causa. Por ello, lo que debemos plantearnos es si la Administración puede iniciar un nuevo procedimiento.

Deberíamos tener en cuenta los efectos anteriormente citados que supone emitir una declaración de nulidad, que descansa o se equipara a una declaración de inexistencia de la obligación tributaria liquidada, y que plantea serias dudas sobre la posibilidad de iniciar una nueva comprobación sobre el objeto o alcance del procedimiento nulo, impidiendo a la Administración de esta forma emitir una nueva liquidación. Sería, por tanto, deseable que el supremo órgano jurisdiccional se pronunciase de manera expresa sobre esta cuestión, pues la idea que se acaba de apuntar no le es ajena<sup>27</sup>, teniéndose en cuenta mientras tanto la tesis sustentada por este órgano que, diferenciando entre vicios o defectos formales y sustantivos, aplica la teoría del tiro único y del doble tiro, reconociendo la posibilidad de la Administración para iniciar un nuevo procedimiento, si bien esta facultad no es absoluta, al quedar sujeta al límite de la prescripción, a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración tributaria, a que no se incurra en *reformatio in peius*<sup>28</sup> y, finalmente, no puede tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora<sup>29</sup>.

#### 4. REVISIÓN DE OFICIO DE LIQUIDACIONES DERIVADAS DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE DATOS

Hemos de plantearnos la posibilidad de iniciar por parte de los interesados el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos por la causa prevista en el artículo 217.1, letra e), de la LGT, con base en la fundamentación del TS en la sentencia que se examina, y siempre que nos encontremos ante una situación comprendida en el marco objetivo de la declaración de nulidad por el supuesto que estudia el órgano jurisdiccional.

<sup>26</sup> La retroacción de las actuaciones por la Administración tributaria concluyendo el procedimiento con un nuevo acto o liquidación implicará nuevamente un vicio de nulidad, dada la inexistencia del procedimiento en el que se ha dictado el acto, pues aquel desapareció del mundo del derecho.

<sup>27</sup> Entre otras, en la Sentencia de 9 de abril de 2015, recurso de casación 1886/2013.

<sup>28</sup> Cuando el acto tributario sea sancionador, no cabe la posibilidad de, una vez anulada la sanción, imponer una nueva, al resultar contraria frontalmente al principio *ne bis in idem*.

<sup>29</sup> Así, en Sentencias de 29 de septiembre de 2014, recurso de casación 1014/2013 (NFJ055862); de 6 de noviembre de 2014, recurso de casación 1347/2012; de 26 de febrero de 2015, recursos de casación 555/2014 (NFJ059859) y 754/2014 (NFJ059863); de 26 de marzo de 2015, recurso de casación 1500/2013 (NFJ058340); y de 27 de enero de 2016, recurso de casación 3735/2014 (NFJ061699).

Nos encontramos ante un error o vicio en el procedimiento cometido tanto por las Administraciones tributarias autonómicas, como por la estatal<sup>30</sup>, y la trascendencia que tiene esta sentencia del TS debe plantearse no solo en relación con futuras resoluciones administrativas o jurisdiccionales, sino también con actos firmes que no fueron objeto de recurso o reclamación, dado que en este último supuesto la solución debe venir dada dentro del marco del procedimiento revisor y las posibilidades de impugnación de la resolución o sentencia que puso fin al mismo<sup>31</sup>.

Si bien la Administración es reacia a admitir siquiera la tramitación de los procedimientos de declaración de nulidad instados por los interesados, con base en el artículo 217.3 de la LGT, y el Consejo de Estado ha sido muy restrictivo en sus dictámenes previos a la resolución de los procedimientos de revisión de oficio de declaración de nulidad, con base en la interpretación restrictiva del vicio de nulidad, que ha mantenido también el TS; sin embargo no puede dejar de plantearse la posibilidad de iniciar este procedimiento con base en los fundamentos expuestos en la sentencia que se examina respecto de aquellos actos administrativos firmes que, cumpliendo las condiciones requeridas por la jurisprudencia, puedan ser objeto de revisión de oficio.

Debe recordarse a estos efectos que, como ha señalado el TS, en este procedimiento de revisión rige la imprescriptibilidad de la acción de impugnación de los actos nulos de pleno derecho, que solo es predicable respecto de la acción que se ejercita en vía de la revisión de oficio, pero no cuando se ejercita a través de las reclamaciones económico-administrativas y posterior vía jurisdiccional<sup>32</sup>, si bien debe recordarse que la jurisprudencia ha matizado esta doctrina aplican-

<sup>30</sup> En este sentido, basta examinar las Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 2018, RG 7009/2014 (NFJ069710), y de 21 de marzo de 2018, RG 2920/2015 (NFJ070150).

<sup>31</sup> Debe recordarse en este sentido que las sentencias del TS, o las resoluciones del TEAC, no son causa de interposición del recurso de revisión en vía jurisdiccional del recurso extraordinario de revisión del artículo 244.1 a) de la LGT ante el TEAC, y así lo ha señalado una constante jurisprudencia y doctrina administrativa.

<sup>32</sup> SSTs de 27 de febrero de 2003, recurso de casación 9698/1998; y de 30 de septiembre de 2010, recurso de casación 7389/2005 (NFJ041527).

En su Sentencia de 5 de mayo de 2008, recurso de casación 9900/2003 (NFJ029401), señalaba el TS: «La acción de nulidad viene a remediar, en los supuestos más graves de vulneración del ordenamiento jurídico, la preclusividad del plazo de los recursos. El interesado puede impugnar los actos que incurran en alguno de los vicios de nulidad [...] mediante el correspondiente recurso, dentro del plazo establecido para ello, o a través de la acción de nulidad [...], una vez transcurrido este, sin que sea oponible una pretendida firmeza del acto administrativo basada en la falta de impugnación dentro de plazo.

Ahora bien, conviene no confundir la imprescriptibilidad de la acción de nulidad con un planteamiento equivocado sobre la posibilidad de interponer recurso, sin sujeción a plazo, frente a los actos nulos de pleno derecho. Estos actos han de ser impugnados tanto en vía administrativa –recurso de reposición o reclamación económico-administrativa– como en vía jurisdiccional dentro de los plazos legalmente establecidos. Y, de no hacerlo con observancia del requisito temporal establecido, los recursos resultan extemporáneos.

En virtud de la acción de nulidad, el particular puede solicitar, sin sujeción a plazo, la revisión de oficio del acto nulo y, en caso de denegación por la Administración, expresa o presunta, impugnar esta ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que juegue en tal supuesto la excepción de acto confirmatorio (STS de 8 de junio de 1980). Esta acción autónoma de nulidad está sujeta, sin embargo, a ciertos límites y requisitos; entre ellos, la solicitud de revisión

do el principio de seguridad jurídica<sup>33</sup>, que exige su apreciación caso por caso, frente a la regla general de imprescriptibilidad que también ha sido apuntada por este órgano jurisdiccional<sup>34</sup>.

---

previa ante la propia Administración y el que se fundamente en alguna de las causas tasadas de nulidad de los actos tributarios o administrativos, en general» (FD 6.º).

<sup>33</sup> Así, respecto de un procedimiento de nulidad por causa de prescindir del procedimiento o adoptar otro distinto, el TS, en la Sentencia de 17 de enero de 2006, recurso de casación 776/2001 (NFJ021984), ha mantenido que resulta de aplicación lo dispuesto en el actual artículo 110 de la Ley 39/2015, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, ante la ausencia de norma expresa en la LGT, y con el fin de compatibilizar el principio de legalidad (que postula la posibilidad de revocar actos cuando se constata su ilegalidad) con el de seguridad jurídica (que trata de garantizar que una determinada situación jurídica que se presenta como consolidada no pueda ser alterada en el futuro), debe arbitrase una manera de compatibilizar estos derechos que permita el ejercicio de ambos. Ante la redacción de la ley general administrativa, señala el TS que «parece evidente que la decisión última sobre la procedencia o no de la aplicación» del citado artículo 110 «dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares».

<sup>34</sup> Indica el TS en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, recurso de casación 2358/1992 (NFJ071083), que el ejercicio de la acción de nulidad no se encuentra sujeto a plazo, ya que puede ser deducida en cualquier momento ante la Administración la petición de nulidad de un acto, y frente a ella la Administración no puede alegar, válidamente, la extemporaneidad de la acción ejercitada.

## Casos prácticos para el análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones vinculadas en el ámbito de la declaración informativa modelo 232

**Antonio Pascual Martínez Alfonso**

*Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales*

*Técnico de Hacienda del Estado*

*Profesor de Contabilidad y Derecho Financiero y Tributario. CEF.- UDIMA*

---

### EXTRACTO

La regulación y control de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas ha sido desde hace tiempo objeto de especial seguimiento y análisis por parte tanto del legislador como de los órganos encargados de la efectiva y correcta aplicación del sistema tributario español, tarea encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tradicionalmente, esta obligación de información se ha llevado a cabo mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en el modelo 200 de declaración del IS de cada año, y ello ha sido así hasta las declaraciones correspondientes a los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se ha optado por trasladar la referida información y alguna otra más adicional a la declaración informativa, modelo 232, en la que se informe expresamente de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas y de las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Es en este contexto, y en continuidad con el artículo publicado en esta misma revista en noviembre de 2017 (número 416), donde volvemos a plantear el desarrollo de más casos prácticos, al objeto de disipar dudas en relación con esta nueva declaración informativa.

Así, y en relación con las obligaciones de información que se exigieron en noviembre del año anterior (primer año de declaración de esta nueva declaración informativa), tenemos que señalar que para los periodos impositivos iniciados en 2017, cuya declaración se va a presentar con carácter general en noviembre de 2018, no se ha producido ninguna modificación legislativa al respecto, ni en materia de obligaciones de documentación, ni en el perímetro de vinculación de las personas o entidades vinculadas, ni tampoco en la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto (BOE de 30 de agosto de 2017), por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Por tanto, lo que aquí pretendemos es continuar analizando de forma eminentemente práctica los términos y cuantías en los que procede ofrecer dicha información, como una obligación distinta e independiente de las obligaciones de documentación de las referidas operaciones con personas o entidades vinculadas.

**Palabras clave:** casos prácticos; operaciones vinculadas; obligaciones de documentación; obligaciones de declaración; declaración informativa; modelo 232.

---

## Sumario

1. Introducción
2. Obligados a presentar el modelo 232 y plazo de presentación
  - 2.1. Plazo de presentación
3. Ámbito objetivo de aplicación. Operaciones objeto de declaración
  - 3.1. Información de operaciones genéricas con personas o entidades vinculadas
  - 3.2. Información sobre operaciones específicas
  - 3.3. Información de operaciones por referencia a la cifra de negocios: Regla especial para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas
  - 3.4. Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles
  - 3.5. Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales
4. Conclusiones
5. Casos prácticos para determinar las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas en la declaración informativa modelo 232

Anexo

## 1. INTRODUCCIÓN

En el análisis y tratamiento de las obligaciones formales en materia de operaciones vinculadas, debemos distinguir entre las obligaciones específicas de documentación de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, que debe ponerse a disposición de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria (generalmente en el marco de un procedimiento inspector), y la obligación de declaración de las mismas a la AEAT, actualmente mediante un modelo normalizado (declaración informativa), que es el 232.

Así, en lo referente a las obligaciones de documentación específica que deben elaborar las entidades afectadas que realicen este tipo de operaciones, distinguimos tres niveles de documentación:

1. Documentación normal, para entidades o grupos de entidades con cifra de negocios en el periodo impositivo superior o igual a 45.000.000 de euros.
2. Documentación con un contenido simplificado, para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo sea inferior a 45.000.000 de euros y superior a 10.000.000 de euros.
3. Documentación con un contenido muy simplificado, para las entidades que en el periodo impositivo reúnan las condiciones para ser calificadas como entidades de reducida dimensión (art. 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS –LIS), que puede entenderse cumplimentada si el obligado tributario en cuestión envía a la AEAT el modelo normalizado que figura en el anexo V de la orden ministerial que aprueba el modelo 200 del IS-2015.

Por otra parte, aquellas entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la ley del impuesto, y que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país (*country by country*), a lo que se refiere el artículo 14 del Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS)<sup>1</sup>. Esta infor-

<sup>1</sup> «Artículo 14. Información país por país.

1. La información país por país establecida en este artículo resultará exigible a las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 13 de este reglamento, exclusivamente, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.
2. La información país por país comprenderá, respecto del periodo impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:
  - a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
  - b) Resultados antes del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.

mación se concreta en el modelo 231 (véase la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre –BOE de 30 de diciembre de 2016–, por la que se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país), por el que el Estado español se hace eco de las conclusiones adoptadas en el denominado Plan de acción BEPS (del inglés, Base Erosion and Profit Shifting) (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios), que se elabora en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y, en concreto, en relación con la acción 13, relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas.

Asimismo, a través de esta declaración informativa del modelo 231, se da trasposición a la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. La citada directiva regula en el ámbito de la Unión Europea el informe país por país que los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen, con el objeto de garantizar que en toda la Unión se recopile la misma información y se facilite oportunamente a las Administraciones tributarias.

También deberán aportar esta información (modelo 231) aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra, así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, siempre que se produzcan determinadas circunstancias que se concretan en el artículo 13.1 del RIS.

Sin embargo, la obligación de declaración de las referidas operaciones con personas o entidades vinculadas está regulada en la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. No obstante, debemos señalar que la obligación de documentación de las operaciones vinculadas, cuando así proceda, es una obligación distinta e independiente de la obligación de información de las mismas, regulada en la orden ministerial antes citada.

En este sentido, el artículo 13.4 del RIS dispone que debe incluirse en las declaraciones que así se prevea la información relativa a las operaciones vinculadas. Esta obligación de información se

- 
- c) Impuestos sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
  - d) Impuestos sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.
  - e) Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del periodo impositivo.
  - f) Plantilla media.
  - g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
  - h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
  - i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.
3. La información establecida en este artículo se presentará en euros».

ha llevado a cabo hasta el ejercicio 2015 mediante la cumplimentación de un cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en la página 20 del modelo 200 de declaración del IS, al cual se añadió para las declaraciones de los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015 un nuevo cuadro específico relativo a las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, esta información se exige a través de la nueva declaración informativa, modelo 232, en la que se debe informar expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas, así como de las situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, de las que tradicionalmente también se venía informando en la propia declaración del IS.

Así, esta orden ministerial se dicta en desarrollo del artículo 13.4 del RIS (que no establece ninguna restricción específica en cuanto a la obligación de informar, siempre que se trate de información relativa a operaciones con personas o entidades vinculadas) y regula en qué casos y con qué límites se deberá informar sobre este tipo de operaciones, basándose en la necesidad de contar con una información que es esencial en la lucha contra el fraude fiscal.

Recordamos que la misma entró en vigor el 31 de agosto de 2017 (día siguiente al de su publicación en el BOE) y se aplicó por primera vez para las declaraciones correspondientes a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

## 2. OBLIGADOS A PRESENTAR EL MODELO 232 Y PLAZO DE PRESENTACIÓN

Tal y como dispone el artículo 2.1 de la orden, estarán obligados a presentar el modelo 232 y cumplimentar la «información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS) los contribuyentes del IS y del IRNR que actúen mediante establecimiento permanente, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, que realicen las operaciones con personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 18.2 de la LIS, que analizamos en el siguiente epígrafe. Por tanto, las personas físicas residentes, realicen o no actividades o explotaciones económicas, no están obligadas a presentar el modelo 232 por las operaciones que puedan realizar con otras entidades o personas vinculadas.

### 2.1. PLAZO DE PRESENTACIÓN

El modelo 232 deberá presentarse, en caso de que el periodo impositivo coincida con el año natural, durante el mes de noviembre posterior al cierre del ejercicio. En caso contrario, la presentación deberá realizarse en el mes siguiente a los 10 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo al que se refiera la información que se debe suministrar. La presentación del modelo se efectuará de forma obligatoria por vía electrónica a través de internet.

Veamos algunos ejemplos relativos al plazo de presentación:

- Periodo impositivo del 1 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2017: se presentará durante el mes de noviembre de 2018.
- Periodo impositivo del 1 de octubre de 2017 al 30 de septiembre de 2018: se presentará durante el mes de agosto de 2019.
- Periodo impositivo del 1 de marzo de 2017 al 31 de octubre de 2017: se presentará durante el mes de septiembre de 2018.

Es importante señalar que la no presentación en plazo de esta declaración informativa, así como la presentación incorrecta de la misma (por ejemplo, por omisión de operaciones), no tiene el régimen sancionador específico por falta de aportación o por aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación específica de las operaciones vinculadas, previsto en el artículo 18.13 de la LIS.

En estos casos, se aplica el régimen sancionador previsto en los artículos 198<sup>2</sup> y 199<sup>3</sup> de la Ley general tributaria (LGT), que hacen referencia a infracciones tributarias por no presentar en

---

<sup>2</sup> «**Artículo 198.** *Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.*

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros. Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 o 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.

3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados».

<sup>3</sup> «**Artículo 199.** *Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.*

plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, y a infracciones tributarias por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda pública, respectivamente.

### 3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN. OPERACIONES OBJETO DE DECLARACIÓN

En este sentido, la referida orden obliga a la información de las operaciones vinculadas en los términos y a partir de las cuantías que se indican en los siguientes epígrafes:

#### 3.1. INFORMACIÓN DE OPERACIONES GENÉRICAS CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

En relación con el cuadro denominado «Información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS), las reglas y límites para informar acerca de las operaciones realizadas son las siguientes:

1. Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones (todas, es decir, tanto operaciones genéricas como operaciones específicas) en el periodo impositivo supere los

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

[...]

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75% del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10%, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1% del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros».

250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado. Es importante señalar que no se establece un importe mínimo por operación, con lo que, una vez que en el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona se superan los 250.000 euros, se deberán informar todas línea a línea, cualquiera que sea el importe individual de cada una de ellas; eso sí, agrupadas por mismo tipo de operación y mismo método de valoración.

2. No obstante, y al igual que dispone el artículo 13.3 del RIS en lo referente a la no obligación de documentación específica de las operaciones vinculadas en los supuestos en él contemplados<sup>4</sup>, no será obligatorio cumplimentar la «información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS) del modelo 232 respecto a las siguientes operaciones:
  - a) Las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS.
  - b) Las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda. No obstante, sí que deberán presentar el modelo 232 en el caso de uniones temporales de empresas, o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.
  - c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

---

<sup>4</sup> El reglamento del impuesto (RIS) regula las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos antes expuestos, señalando en el apartado 3 del artículo 13 que la documentación específica no resultará de aplicación en los siguientes supuestos:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la ley del impuesto.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la ley del impuesto.
- c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

### 3.2. INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES ESPECÍFICAS

Además, se establece la obligación de informar sobre las operaciones específicas (son operaciones excluidas del contenido simplificado de las obligaciones de documentación, reguladas en los arts. 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS) siempre que el importe conjunto de cada tipo de operación en el periodo impositivo y con todas las partes vinculadas supere los 100.000 euros, independientemente del método de valoración utilizado, debiendo informarse en este supuesto, línea a línea, de cada operación con independencia de su importe, una vez que el conjunto de las mismas (del mismo tipo de operaciones) supere el límite conjunto antes referido de 100.000 euros.

### 3.3. INFORMACIÓN DE OPERACIONES POR REFERENCIA A LA CIFRA DE NEGOCIOS: REGLA ESPECIAL PARA EVITAR QUE SE PRODUZCA EL FRACCIONAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Se trata de una regla especial para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas, de tal forma que, aun cuando no se superen los importes conjuntos anteriormente mencionados en los epígrafes 3.1 y 3.2, existirá igualmente la obligación de informar respecto a aquellas operaciones (tanto genéricas como específicas), realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, del mismo tipo y método de valoración utilizado, cuando el importe del conjunto de las mismas en el periodo impositivo sea superior al 50 % del importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

#### Precisiones

Esta es la interpretación del Departamento de Gestión Tributaria y la que figura en las instrucciones para la cumplimentación del modelo 232, el cual da a entender que el citado precepto se refiere a las operaciones realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, agrupadas por tipo de operación y mismo método de valoración, sin embargo, de la lectura literal de la norma parece desprenderse que se refiere a las operaciones del mismo tipo y método de valoración con la misma persona o entidad vinculada.

Esta situación se puede dar en operaciones de pequeño importe en las que se produzca una facturación de bienes, prestaciones de servicios, intangibles, etc., casi en exclusiva a otras entidades vinculadas, o facturación de los socios por actividades profesionales o no, casi en exclusiva para su sociedad, en las que, a pesar de que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones (no específicas con carácter general) en el periodo impositivo no supere los 250.000 euros, al poner en conexión el importe de las operaciones realizadas con el 50% de la cifra de negocios de la entidad, nace la obligación de declarar la operación si se supera tal límite. Véase que los parámetros de cálculo y, en consecuencia, la obligación de declarar se miden de forma conjunta para las operaciones del mismo tipo y método de valoración, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas.

**EJEMPLO**

La sociedad X tiene una cifra de negocios de 300.000 euros y ha tenido arrendamientos con la entidad vinculada A por 100.000 euros y otros arrendamientos con la entidad vinculada B por 100.000 euros. Asimismo, ha prestado servicios de asesoramiento a la entidad vinculada A por 15.000 euros y otros asesoramientos a la entidad vinculada B por 25.000 euros. No ha realizado más operaciones de estos tipos con otras partes vinculadas.

Como el total de arrendamientos (es un tipo de operación con clave 8, según dispone la orden en el artículo 3.1 f) con todas las partes vinculadas es de 200.000 > 50 % de 300.000, habría que declarar ambas operaciones.

Como el total de prestaciones de servicios por asesoramiento (es un tipo de operación diferente de la anterior, y con clave 6, según dispone la orden en el artículo 3.1 f) con todas las partes vinculadas es de 40.000 < 50 % de 300.000, no habría que declarar ambas operaciones.

La información antes expuesta en los epígrafes 3.1, 3.2 y 3.3 se presenta en la siguiente imagen:



MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA



Agencia Tributaria  
Teléfono: 901 33 55 33  
www.agenciatributaria.es

**Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados paraísos fiscales.**

Modelo  
**232**

Declaración relativa al periodo impositivo comprendido desde

EL    AL

**Identificación (1)**

NIF Entidad  Apellidos y nombre o razón social

**Devengo (2)**

Ejercicio .....

Tipo ejercicio .....

Código CNAE (2009) actividad principal .....

Declaración complementaria

Declaración sustitutiva

Nº de justificante de la declaración anterior

**Información operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS) (3)**

Declare separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones del mismo tipo pero que utilicen métodos de valoración diferentes.

Persona o entidad vinculada: NIF	F./J./Otra	Apellidos y nombre / Razón social	Tipo vinculación	Código provincia/pais	Tipo de operación	Ingreso(I)/Pago (P)	Método valoración (artº 18.4 LIS)	Importe operación

En lo referente al tipo de operación, la orden ministerial establece en el artículo 3.1 f) los siguientes tipos:

- Clave 1. Adquisición/Transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales, etc.).
- Clave 2. Adquisición/Transmisión/Cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos/pagos por utilización de tecnología, patentes, marcas, *know-how*, etc.
- Clave 3. Adquisición/Transmisión de activos financieros representativos de fondos propios.
- Clave 4. Adquisición/Transmisión de derechos de crédito y activos financieros representativos de deuda (excluidas operaciones tipo 5).
- Clave 5. Operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses).
- Clave 6. Servicios entre personas o entidades vinculadas (art. 18.5 de la LIS) (incluidos rendimientos de actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc.).
- Clave 7. Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (art. 18.7 de la LIS).
- Clave 8. Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles. No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones (plusvalías o minusvalías).
- Clave 9. Intereses de créditos, préstamos y demás activos financieros representativos de deuda (obligaciones, bonos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías).
- Clave 10. Rendimientos del trabajo, pensiones y aportaciones a fondos de pensiones y a otros sistemas de capitalización o retribución diferida, entrega de acciones u opciones sobre las mismas, etc.
- Clave 11. Otras operaciones.

### 3.4. OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN CASO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

En relación con las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y disp. trans. vigésima de la LIS, por Patent Box), el contenido de la declaración se presenta en la siguiente imagen:

Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS) (4)					
Nº identificación de la matriz		Razón social (matriz)			
Declare separadamente por persona o entidad vinculada las rentas sobre las que se aplique la reducción.					
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación

### 3.5. OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO PARAÍSO FISCALES

Por otra parte, y en relación con el cuadro denominado «Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», debe informarse en aquellos casos en los que el contribuyente realice operaciones de cualquier tipo o tenga valores (en entidades participadas o emisoras de los mismos) en países o territorios calificados como paraísos fiscales, y ello independientemente del importe de las mismas. Esta información se muestra en dos cuadros diferenciados.

La información antes expuesta se presenta en la siguiente imagen:

Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (5)						
Operaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales						
Descripción de la operación	Persona o entidad residente en país o territorio calificado como paraíso fiscal	F/J/Otra	Clave país/territorio	País o territorio calificado como paraíso fiscal	Importe	
Tenencia de valores relacionados con países o territorios calificados como paraísos fiscales						
Tipo	Entidad participada o emisora de los valores	País o territorio calificado como paraíso fiscal		Clave país/territorio	Valor de adquisición	% Particip.

## 4. CONCLUSIONES

Conforme a lo anteriormente expuesto, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

Si no existe obligación de documentar una operación vinculada (véase el art. 13.3 del RIS), nunca va a existir obligación de declararla, salvo que:

- a) Se trate de operaciones específicas, en cuyo caso, y según lo dispuesto por la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, se mantiene la obligatoriedad de informar de todas las operaciones específicas realizadas en el periodo impositivo cuando para cada tipo de estas operaciones con todas las partes vinculadas se supere en el mismo el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.
- b) Se trate de operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas que supongan más del 50 % de la cifra de negocios de la empresa del periodo impositivo, en cuyo caso, también hay que informar de las mismas y ello con independencia de su importe.

De forma gráfica, podemos reflejar lo expuesto de la siguiente manera:

Cuadro-Resumen de obligaciones		
Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
<b>Operaciones excluidas de documentación y declaración</b>		
• Grupo fiscal (independientemente del volumen de operaciones) .....	No	No
• AIES, UTES (independientemente del volumen de operaciones) .....	No	No
• Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independientemente del volumen de operaciones) .....	No	No
<b>Operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad o en el caso de operaciones específicas con todas las personas o entidades vinculadas</b>		
Hasta 250.000 € de operaciones con cada persona o entidad vinculada (no operaciones específicas) .....	No	No, salvo (1)  .../...

Cuadro-Resumen de obligaciones		
Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
.../...		
Hasta 250.000 € de operaciones con todas las personas o entidades vinculadas (en operaciones específicas)		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo ≤ 100.000 € .....</li> </ul>	No	No, salvo (1)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo &gt; 100.000 € .....</li> </ul>	No	Sí (2)
Más de 250.000 € de operaciones vinculadas (del tipo general o específicas) con la misma persona o entidad .....	Sí	Sí
<p>(1) Salvo que el conjunto de cada uno de este tipo de operaciones, que, a su vez, utilice el mismo método de valoración, supere con todas las partes vinculadas en el periodo impositivo el 50 % de la cifra de negocios de la entidad.</p> <p>(2) Véase el artículo 2.1 b) de la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto (BOE de 30 de agosto de 2017), por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.</p>		

<p><b>Operaciones específicas</b> (a las que no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación)</p>	<p>a) Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.</p> <p>b) Las operaciones de transmisión de negocios.</p> <p>c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.</p> <p>d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.</p> <p>e) Las operaciones sobre activos intangibles.</p> <p>No obstante, en el supuesto de que las anteriores operaciones se realicen por entidades de reducida dimensión o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad global que se regula en el artículo 17 del RIS.</p>
--	---

### Precisiones

1. Quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales estarán obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el RIS, y no resultará de aplicación el límite de los 250.000 euros de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, es decir, tienen que tener la documentación desde el importe de 1 euro.
2. Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

## 5. CASOS PRÁCTICOS PARA DETERMINAR LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DE DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MODELO 232

**Nota previa 1.** Los supuestos que se plantean a continuación, y salvo que se diga lo contrario, no tienen relación alguna entre sí.

**Nota previa 2.** Todos los casos prácticos vienen referidos al periodo impositivo 2017, el cual coincide con el año natural, en cuyo caso la declaración informativa deberá presentarse durante el mes de noviembre de 2018.

### CASO PRÁCTICO NÚM. 1

#### Operaciones genéricas, compra y venta de mercancías

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: compra de géneros para la venta por importe de 200.000 euros a la sociedad X, SL, y venta de mercancías por importe de 240.000 euros de valor de mercado, a la mujer (empresaria individual) de un socio de la empresa que posee el 40 % de la misma. Se trata de operaciones generales (no específicas).

Método de valoración aplicado: en ambas operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: Ama, SL posee el 30 % de la sociedad X, SL.

## SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las dos operaciones, y ello con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación de declaración, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que, en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3 del referido artículo, puesto que la totalidad de las operaciones del mismo tipo y método, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que  $200.000 + 240.000 < 50\% \text{ s}/5.500.000$ .

### Precisiones

Nótese que tanto la compra como la venta de géneros son operaciones del mismo tipo, que se declararán con clave 1 (véase el art. 3.1 f) de la orden), y, a los efectos de los límites, las operaciones tanto de ingreso como de pago se suman en términos absolutos.

**Bis:** Supóngase que la cifra de negocios de Ama, SL en el periodo es de 600.000 euros.

Véase que, en este caso, tampoco resultan exigibles las obligaciones de documentación, pero sí que hay obligación de declaración de ambas cada una en una línea, ya que  $200.000 + 240.000 > 50\% \text{ s}/600.000$ .

Por otra parte, cabe señalar que la empresaria individual no tiene que declarar operación alguna en el modelo 232, ya que no debe presentar el mismo, y la empresa X, SL tampoco tendrá obligación ni de declarar ni de documentar esta operación, salvo que la misma suponga más del 50% de su cifra de negocios, en cuyo caso sí deberá declararla.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### Operaciones con intangibles y venta de inmuebles

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: pagos por el arrendamiento de una patente a un socio por importe de 90.000 euros y venta a otro socio de un inmueble por importe de 75.000 euros de valor de mercado. Son operaciones específicas, según la LIS y el RIS.

Método de valoración aplicado: en ambas operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: cada uno de los socios posee el 50% de la sociedad.

## SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las dos operaciones, y ello con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación de declaración, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que, en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que el importe conjunto de cada tipo de operación específica (los 90.000 € por el arrendamiento de la patente son clave 2, mientras que los 75.000 € de la venta del inmueble son clave 1 y, por tanto, son tipos de operaciones diferentes) no supera en el periodo impositivo, con todas las partes vinculadas, los 100.000 euros, ni el apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que  $90.000 < 50\% \text{ s/}5.500.000$  y, de forma independiente,  $75.000 < 50\% \text{ s/}5.500.000$ .

**Bis:** Supóngase que las operaciones realizadas son las siguientes: los pagos por el arrendamiento de una patente a un socio son por importe de 120.000 euros y la venta a otro socio de un inmueble lo es por importe de 110.000 euros de valor de mercado. Son operaciones específicas, según la LIS y el RIS.

Véase que, en este caso, tampoco resultan exigibles las obligaciones de documentación, pero sí que hay obligación de declaración de ambas, cada una en una línea, ya que se trata de operaciones específicas y el importe conjunto con todas las partes vinculadas de cada uno de este tipo de operaciones supera en el periodo impositivo los 100.000 euros (art. 2.1 b) de la orden).

### CASO PRÁCTICO NÚM. 3

#### Servicios administrativos, intereses de préstamos y devolución de préstamos. Grupo mercantil

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 2.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 2.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: ha facturado por servicios administrativos y de gestión a la sociedad X 100.000 euros, a la sociedad Y 120.000 euros y a la sociedad Z 140.000 euros. Las liquidaciones de intereses practicadas por préstamos en el periodo impositivo han ascendido a 25.000 euros a la sociedad X, a 30.000 euros a la sociedad Y y a 40.000 euros a la sociedad Z. Los importes de devolución de los préstamos de cada sociedad a Ama, SL han ascendido en el periodo impositivo a 50.000 euros de X, a 60.000 euros de Y y a 100.000 euros de Z. Se trata de operaciones generales (no específicas).

.../...

.../...

Método de valoración aplicado: en todas las operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: la sociedad Ama, SL posee el 100 % del capital de las sociedades X, Y y Z, a las que presta servicios administrativos, y también actúa financiando las necesidades de tesorería de las mismas.

Importe neto de la cifra de negocios de X en 2016: 1.500.000 euros, y en 2017: 2.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios de Y en 2016: 1.700.000 euros, y en 2017: 2.100.000 euros.

Importe neto de la cifra de negocios de Z en 2016: 1.800.000 euros, y en 2017: 2.200.000 euros.

Las cuatro sociedades forman grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio (CCo.).

Por tanto, y atendiendo a la suma de las cifras de negocio de las cuatro entidades durante el año anterior, nos encontramos ante empresas que se califican como de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101.3 de la LIS, y ello tiene efecto en el nivel y volumen de las obligaciones de documentación a preparar, siempre que proceda documentar las operaciones realizadas.

## SOLUCIÓN

No son exigibles las obligaciones de documentación para ninguna de las operaciones realizadas con cada una de las tres sociedades del grupo mercantil, ya que el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas con cada una de ellas no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

A los efectos señalados solo se suman para cada entidad lo facturado por servicios administrativos y de gestión y las liquidaciones de intereses practicadas por préstamos, sin que se tengan en cuenta, ya que no es contraprestación, los importes por devolución de préstamos, ni tampoco, en su caso, los importes recibidos en su momento por la concesión del mismo. Así, en materia del cómputo del importe de intereses y rendimientos, puede verse la Consulta de la DGT V0767/2011, de 24 de marzo (NFC040801), en la que se aclara que, a los efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación (y, por lo tanto, entendemos que tampoco de declaración de tales operaciones), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

No obstante, hay otras consultas, tal como V1238/2013, de 12 abril (NFC047541), V0209/2012, de 2 de febrero (NFC043647), V1341/2012, de 21 de junio (NFC044754) y V1787/2012, de 14 de septiembre (NFC045408) en las que se establece de manera poco ortodoxa y menos afortunada la forma de cómputo de los mismos en el conjunto global de la operación.

En cuanto a la obligación de declaración de las mismas, tampoco la hay, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que, en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232,

y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

Véase que lo facturado por servicios administrativos y de gestión a las tres sociedades vinculadas supone  $100.000 + 120.000 + 140.000 < 50\% \text{ s}/2.500.000$ .

Y las liquidaciones de intereses realizadas a las tres sociedades vinculadas suponen  $25.000 + 30.000 + 40.000 < 50\% \text{ s}/2.500.000$ .

Por lo que tampoco por este apartado está obligada a declarar operación alguna.

### Precisiones

No obstante lo señalado, tenemos nuestras dudas en cuanto a la obligación de declarar (que no de documentar) en el caso de las operaciones realizadas con la sociedad Z, y ello con base en las siguientes consideraciones:

1. El importe total de las operaciones en sentido amplio con esta sociedad Z asciende a  $140.000 + 40.000 + 100.000 = 280.000$  euros  $> 250.000$  euros.
2. Tal y como está configurado el esquema de obligaciones formales en esta materia, la obligación de documentación de las operaciones vinculadas, cuando así proceda, es una obligación distinta e independiente de la obligación de información de las mismas, máxime con la aprobación del modelo 232.
3. En la letra f) del apartado 1 del artículo 3 de la orden, hay un tipo de operación con clave 5, que recoge las siguientes operaciones: operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses), lo que nos lleva a plantearnos las siguientes cuestiones: ¿esta clave realmente es necesaria, o es un copia y pega de las claves que había en el modelo 200 de los ejercicios 2015 y anteriores, las cuales tampoco hacían falta, y ello con base en la Consulta V0767/2011, antes citada, puesto que ni la concesión de préstamos ni la devolución de los mismos suponen contraprestación alguna, y además tales importes no deben computar en el límite de los 250.000 euros?, ¿se trata de un error y, por tanto, esta clave debería desaparecer, ya que no tiene sentido alguno en estos casos?, ¿la clave es correcta, ya que una cosa es documentar y otra informar y, por tanto, en la medida en que todas las operaciones, sean contraprestación o no, superen los 250.000 euros, deben ser informadas en el 232?, ¿la clave es correcta porque está pensada para recoger otros casos de sectores específicos, tales como seguros, banca, etc.?

En fin, la solución tiene que venir a través de las consultas que evacue la Dirección General de Tributos (DGT), pero, si tuviéramos que aventurar una respuesta, sería que esa clave es innecesaria y no tiene ningún sentido, ya que la regulación tanto de las obligaciones de documentación que hace el RIS, como de la obligación de declaración que se hace en el artículo 2 de la orden ministerial, hacen referencia a las «Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el periodo impositivo supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado», y, siendo así, en el caso que nos ocupa, el importe total de la contraprestación de las operaciones realizadas con la sociedad Z asciende a  $140.000 + 40.000 = 180.000$  euros, importe que es menor de 250.000 euros, por lo que, tal y como hemos señalado anteriormente, no hay obligación de declarar las operaciones con esta sociedad.

**Bis:** Supóngase que la cifra de negocios total del grupo fuera desde hace más de 4 años en torno a los 15.000.000 de euros y que el total de operaciones genéricas (no específicas) realizadas con la sociedad X ascienda a 400.000 euros, con Y, a 300.000 euros, y con Z, a 220.000 euros.

En este caso, el total de las operaciones realizadas, por una parte, con la sociedad X y, por otra, con la sociedad Y supera para cada una de ellas los 250.000 euros de contraprestación, por lo que hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y, asimismo, deben declararse todas con independencia de su importe, atendiendo al tipo y método de valoración utilizando líneas distintas para cada operación, en el modelo 232.

Ahora bien, la documentación a elaborar por todas estas sociedades no puede ser de carácter «muy simplificado», porque a pesar de que individualmente cada una de las empresas cumple las condiciones para ser ERD, al formar parte de un grupo mercantil, se suman las cifras de negocios (efectuando las correspondientes eliminaciones por operaciones internas) de todas y cada una de las que componen el grupo, por lo que la documentación a elaborar será simplificada (aquella que se exige a los obligados tributarios para cifras de negocios superiores a 10.000.000 de € e inferiores a 45.000.000 de €), y no será exigible la documentación del grupo, ya que la cifra neta de negocios del mismo es inferior a 45.000.000 de euros.

Por otra parte, también es importante señalar que, de conformidad con lo que dispone el artículo 101.4 de la LIS, los incentivos fiscales establecidos para las ERD también serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el párrafo anterior alcancen la referida cifra de negocios de 10.000.000 de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los 2 periodos impositivos anteriores a este último. Por tanto, en el caso de que en la empresa o empresas del grupo, en su caso, concurren estas circunstancias, entendemos que durante esos 3 años pueden seguir cumpliendo sus obligaciones de documentación con un contenido muy simplificado en los términos que se expresan a continuación.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, la documentación específica por operaciones vinculadas tendrá el siguiente contenido simplificado:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

No obstante, si la empresa o el grupo, en su caso, tuviera una cifra de negocios durante el año anterior inferior a 10.000.000 de euros y, por tanto, se calificara como ERD, la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado y se entenderá cumplimentada, si el obligado tributario así lo desea, al presentar el modelo normalizado que figura en el anexo V del modelo 200 del IS-2015:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.

Por último, cabe señalar que el total de las operaciones realizadas con la sociedad Z no supera en el periodo impositivo los 250.000 euros de contraprestación, por lo que no hay obligación de documentación de todas estas operaciones y tampoco hay obligación de declaración de las mismas en el modelo 232.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 4

### Operaciones específicas por venta de inmuebles

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

.../...

.../...

Operaciones realizadas: ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: venta de un inmueble a un administrador y socio por importe de 95.000 euros y venta de otro inmueble a un hermano del administrador por importe de 280.000 euros, ambos a valor de mercado. Se trata de operaciones específicas.

Método de valoración aplicado: en ambas operaciones, el precio libre comparable, habiendo solicitado una tasación a una empresa especializada.

Otra información: la participación del administrador y socio en la empresa es del 8 %.

## SOLUCIÓN

- Con independencia de que se trate de una operación específica, no es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 95.000 euros, pero sí la obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles, 95.000 + 280.000 (tipo de operación con clave 1), realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros.
- Sí es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 280.000 euros, porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. También hay obligación de declaración tanto por el apartado 1 a) del artículo 2 de la orden (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona supera los 250.000 €), como por el 1 b), ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación con clave 1) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros. En concreto, en este ejercicio, el importe de este tipo de operaciones con las partes vinculadas asciende a  $95.000 + 280.000 = 375.000$  euros.

### Precisiones

La documentación a aportar en caso de comprobación, y considerando que la entidad tiene una cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 10.000.000 de euros (es empresa de reducida dimensión), es la que determina el artículo 16.5 y 16.1 del RIS:

.../...

- Artículo 16.5, último párrafo, del RIS: «[...] en el supuesto de entidades a que se refiere el artículo 101 de la ley del impuesto (ERD) o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del reglamento».
- Artículo 16.1 del RIS.

«1. La documentación específica del contribuyente deberá comprender:

a) Información del contribuyente:

1.º Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.

2.º Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el periodo impositivo.

3.º Principales competidores.

b) Información de las operaciones vinculadas:

1.º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.

2.º Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.

3.º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 de este reglamento. (Este apartado es el único que no se exige, pero sí resulta exigible en relación con las operaciones específicas antes señaladas a las empresas cuya facturación sea superior a 10.000.000 de €).

4.º Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

5.º En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este reglamento.

.../...

.../...

6.º Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.

7.º Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

c) Información económico-financiera del contribuyente:

1.º Estados financieros anuales del contribuyente.

2.º Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.

3.º Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden».

Por tanto, y teniendo en cuenta que se trata de operaciones específicas y que a las mismas no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación, aunque sean realizadas por una ERD, entendemos que debe apoyar su valor de mercado en algún informe o tasación, siendo plenamente admisible la tasación realizada por una empresa especializada, a los efectos de cumplir adecuadamente con las obligaciones de documentación de la referida operación. No obstante, en un posible procedimiento inspector, la Administración no tiene por qué aceptar necesariamente esta tasación, pudiendo instar la tasación pericial contradictoria a los efectos de determinar el correspondiente valor de mercado, pero, en todo caso, ya no habrá sanción específica por no cumplir con las obligaciones de documentación de la referida operación.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 5

### Operaciones generales y operaciones específicas

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios en los últimos 4 años: alrededor de 25.000.000 de euros.

.../...

.../...

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 26.500.000 euros.

Operaciones realizadas: ha realizado en este periodo las siguientes operaciones con un socio 1 que posee el 40 % de la sociedad: ha recibido facturas por servicios profesionales de ingeniería que el socio ha prestado a la sociedad por importe de 50.000 euros y también ha pagado por el arrendamiento de una patente propiedad del socio 70.000 euros anuales. Otro socio 2 que posee el 25 % y es administrador ha facturado a la empresa 60.000 euros por reparación de maquinaria industrial. Este socio realiza su actividad económica por signos, índices o módulos desde hace más de 5 años. Además, tiene arrendada una patente de su propiedad a la empresa también por 70.000 euros anuales. Por otra parte, Ama SL ha percibido en este ejercicio económico 75.000 euros de la sociedad X, SL, por la cesión de uso de un modelo de utilidad, y también ha vendido a W, SL mercancías por importe de 150.000 euros. Se trata de operaciones generales y otras específicas.

Método de valoración aplicado: en todas las operaciones, el precio libre comparable.

Otra información: Ama, SL posee el 40 % de la sociedad X, SL, y X, SL tiene el 30 % de W, SL. Por tanto, las operaciones de Ama, SL con X, SL son vinculadas, y también las de X, SL con W, SL, pero no son vinculadas las operaciones que realiza Ama, SL con W, SL, ya que la participación indirecta no llega al 25 %.

## SOLUCIÓN

No son exigibles las obligaciones de documentación para ninguna de las operaciones realizadas con cada uno de los socios, ni tampoco para las realizadas con la sociedad X, SL, ya que el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas (tanto genéricas como específicas) con cada uno de ellos no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Además, las operaciones realizadas con W, SL no son vinculadas, ya que el porcentaje de participación indirecto que posee Ama, SL sobre esta sociedad es del  $12\% = 40\% \times 30\%$ , y la norma determina que como mínimo la participación indirecta sea del 25 %.

Respecto de la obligación de declaración de las referidas operaciones, proceden las siguientes consideraciones:

En relación con el socio 1, no hay obligación de declarar los servicios profesionales de ingeniería que el mismo ha prestado a la sociedad por importe de 50.000 euros, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas asciende a  $50.000 + 70.000 = 120.000$  euros.

Sin embargo, sí que procede declarar el arrendamiento de la patente, porque es una operación específica y el conjunto de estas operaciones de este tipo (que tienen clave 2) con todas las personas vinculadas asciende a  $70.000 + 70.000 + 75.000 = 215.000$  euros, importe que supera el umbral de los 100.000 euros que dispone la orden ministerial en el artículo 2.1 b).

Por otra parte, también se puede apreciar que, dada la elevada cifra de negocios de la empresa, no resulta de aplicación el apartado 3 del referido artículo, puesto que la totalidad de las operaciones del mismo tipo y método de valoración, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, no supera en el periodo impositivo, en ningún caso, el 50% de la cifra de negocios de la entidad. A estos efectos, cabe señalar que se referenciarían de forma separada con el 50% de la cifra de negocios:

- Las prestaciones de servicios profesionales de ingeniería y la reparación de maquinaria industrial que hace el socio que realiza su actividad económica por signos, índices o módulos (tipos de operación con clave 6).
- El arrendamiento de las patentes por parte de los socios y la cesión de uso del modelo de utilidad por parte de Ama, SL a X, SL (tipos de operación con clave 2).

En relación con el socio 2, no hay obligación de declarar por los servicios de reparación de maquinaria que ha realizado a la empresa por importe de 60.000 euros, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas asciende a  $60.000 + 70.000 = 130.000$  euros.

Sin embargo, sí que procede declarar el arrendamiento de la patente, porque es una operación específica y el conjunto de estas operaciones de este tipo (que tienen clave 2) con todas las personas vinculadas asciende a  $70.000 + 70.000 + 75.000 = 215.000$  euros, importe que supera el umbral de los 100.000 euros que dispone la orden ministerial en el artículo 2.1 b).

Por otra parte, también se puede apreciar que, dada la elevada cifra de negocios de la empresa, no resulta de aplicación el apartado 3 del referido artículo, resultando de aplicación el comentario antes realizado.

En relación con las operaciones realizadas con X, SL, no hay obligación de declarar por la cesión de uso del modelo de utilidad cuyo importe facturado asciende a 75.000 euros, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ya que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas asciende a 75.000 euros.

Sin embargo, sí que procede declarar el importe por la referida cesión de uso, porque es una operación específica y el conjunto de estas operaciones de este tipo (que tienen clave 2) con todas

la personas vinculadas asciende a  $70.000 + 70.000 + 75.000 = 215.000$  euros, importe que supera el umbral de los 100.000 euros que dispone la orden ministerial en el artículo 2.1 b).

Por otra parte, también se puede apreciar que, dada la elevada cifra de negocios de la empresa, no resulta de aplicación el apartado 3 del referido artículo, resultando de aplicación el comentario antes realizado.

### Precisiones

Como se puede apreciar, la obligación de documentación es independiente de la cifra neta de negocios de la empresa, lo que ocurre es que, una vez que proceda documentar las operaciones, el nivel de documentación exigido es normal, simplificado o muy simplificado, en función de la referida cifra de negocios.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 6

### Operaciones de arrendamiento de inmuebles

El señor José y la señora Laura, casados en régimen de gananciales, poseen desde hace varios años el 100% de las siguientes sociedades limitadas:

- Sociedad A: dedicada a la fabricación de estructuras metálicas.
- Sociedad B: dedicada a la venta de cristal.
- Sociedad C: dedicada al arrendamiento de inmuebles (naves industriales) a las dos sociedades anteriores y a terceros. Asimismo, también presta los servicios de contabilidad, facturación y gestión administrativa a las dos empresas anteriores.

Se dispone de la siguiente información económico-financiera de las tres sociedades, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a las mismas:

El importe neto de la cifra de negocios en 2017 (que ha sido similar durante los últimos 4 años) es el siguiente:

- Importe neto de la cifra de negocios de A: 2.000.000 de euros.

.../...

.../...

- Importe neto de la cifra de negocios de B: 1.800.000 euros.
- Importe neto de la cifra de negocios de C: 450.000 euros.

Operaciones realizadas: la sociedad C ha facturado en este periodo por arrendamientos a la sociedad A 150.000 euros y por arrendamientos a la sociedad B 90.000 euros, a valor de mercado. Asimismo, ha facturado por los servicios de contabilidad y de gestión a la sociedad A 100.000 euros y a la sociedad B 60.000 euros. Por otra parte, la sociedad B ha facturado 300.000 euros a la sociedad A por venta de cristal variado y 25.000 euros a la sociedad C por el mismo concepto.

Método de valoración aplicado: en todas las operaciones de arrendamientos, el precio libre comparable. En las de servicios contables y de gestión, los costes directos y la proporción de costes indirectos en que incurre en esa actividad incrementando ambos en un 5 %, y las ventas de cristal por el método del coste incrementado resultante de aplicar a su coste de producción un 45 %.

Otra información: véase que nos encontramos ante un grupo horizontal, en el que a nivel fiscal todas las operaciones realizadas entre las tres empresas son vinculadas, y ello en virtud del artículo 18.2, letra g), de la LIS: «g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios».

Por otra parte, resulta de aplicación el artículo 101.3, ya que a los efectos de aplicar el régimen de las ERD, y también para poder aplicar el régimen de obligaciones de documentación muy simplificado, debe sumarse la cifra de negocios de las sociedades que están en tal situación, y la misma debe ser inferior a 10.000.000 de euros.

Artículo 101. «3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

## SOLUCIÓN

No son exigibles las obligaciones de documentación para ninguna de las operaciones realizadas por C con las empresas A y B, ya que el importe total de la contraprestación por la totalidad

de las operaciones realizadas (tanto genéricas como específicas) con cada una de ellas no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Véase que las operaciones de C con A ascienden a 240.000 euros y las que realiza con B ascienden a 160.000 euros.

Sí que hay obligación de documentar la operación de venta de cristal de B a la sociedad A, ya que ambas son entidades vinculadas y el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas es de 300.000 euros, por tanto supera el umbral de los 250.000 euros. Sin embargo, no hay obligación de documentar la operación de venta de cristal de B a la sociedad C, ya que, aunque ambas son entidades vinculadas, el importe total de la contraprestación por la totalidad de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a 30.000 euros, cantidad muy inferior al límite de 250.000 euros.

Ahora bien, la documentación a elaborar tanto por la sociedad A como por la B será de carácter «muy simplificado», y ello porque a pesar de que individualmente cada una de las empresas cumple las condiciones para ser ERD, al encontrarse las mismas en la situación del artículo 101.3 antes transcrito, que supone una especie de «grupo horizontal con participación de al menos el 50% por los mismos socios», se suman las cifras de negocios (efectuando las correspondientes eliminaciones por operaciones internas) de todas y cada una de las que componen este «grupo», por lo que la documentación a elaborar será muy simplificada, ya que la suma de la cifra neta de negocios de las tres no supera los 10.000.000 de euros.

Por tanto, recordamos que la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado y se entenderá cumplimentada, si el obligado tributario así lo desea, al presentar el modelo normalizado que figura en el anexo V de la orden ministerial que aprueba el modelo 200 del IS para 2015:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.

Respecto de la obligación de declaración de las referidas operaciones, proceden las siguientes consideraciones:

En relación con las operaciones de C con A, no hay obligación de declarar ninguna de las dos operaciones por aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €), ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a  $150.000 + 100.000 = 250.000$  euros, y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas,

puesto que no las hay, sin embargo, sí que hay obligación de declaración de los arrendamientos realizados a A y a B, y ello en aplicación del apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración por arrendamientos de inmuebles (tipo de operación con clave 8) realizadas con todas las personas o entidades vinculadas superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

Véase que lo facturado por arrendamientos a las sociedades vinculadas A y B supone  $150.000 + 90.000 > 50\% \times 450.000$ .

Sin embargo, no procede declarar lo facturado por los servicios de contabilidad y de gestión (tipo de operación con clave 6) a ambas empresas, ya que  $100.000 + 60.000 < 50\% \times 450.000$ .

### Precisiones

Nótese que la obligación de declaración de los arrendamientos lo es en la empresa C, sin embargo, ni A ni B tienen que declarar los mismos, ya que, al poner en relación el importe total de los mismos (suponen operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las entidades o personas vinculadas) con la cifra neta de negocios de estas empresas, no superan el 50% de la cifra de negocios en ningún caso.

En relación con las operaciones de C con B, no hay obligación de declarar ninguna de las dos operaciones por aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona no supera los 250.000 €), ya que se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a  $90.000 + 60.000 = 150.000$  euros, y tampoco resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, y al poner en relación las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las entidades o personas vinculadas con la cifra neta de negocios de la empresa, resultan de aplicación los mismos comentarios antes efectuados, es decir, hay obligación de declaración de los arrendamientos y no procede declarar lo facturado por los servicios de contabilidad y de gestión a ambas empresas.

Respecto de las operaciones realizadas por la empresa B con A y con C, procede declarar únicamente las realizadas con A, puesto que, en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas de todo tipo con la misma persona supera los 250.000 €), se puede ver que el total de la contraprestación de las operaciones realizadas en el periodo impositivo asciende a 300.000 euros, por lo que serán declaradas en una línea con el tipo de operación clave 1.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 7

### Operaciones con socios que facturan en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 3.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 3.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS.

Operaciones realizadas: el socio 1 es empresario individual y el negocio tributa en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, y ha facturado reparaciones a la empresa por 65.000 euros. El socio 2 también es empresario individual y el negocio tributa en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, y también ha facturado reparaciones a la empresa por 55.000 euros. El socio 3 ha vendido parte de sus participaciones a la propia empresa por importe de 75.000 euros. Son operaciones específicas, según la LIS y el RIS.

Método de valoración aplicado: en las operaciones realizadas por los socios 1 y 2, se ha aplicado el precio libre comparable, y en la venta de participaciones realizada por el socio 3, se ha aplicado el valor teórico de la empresa, ya que era mayor que el precio de adquisición y que la capitalización al 20 % de los resultados de la empresa de los últimos 3 años.

Otra información: la sociedad tiene tres socios, y cada uno de los socios personas físicas posee el 33,33 % de la sociedad.

## SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las tres operaciones, y ello con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo, ya que las operaciones realizadas no superan con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración de las reparaciones recibidas de los negocios de los socios en estimación objetiva por importe de 65.000 + 55.000 (son operaciones específicas del mismo tipo), ya que el importe conjunto de las mismas con todas las partes vinculadas durante el periodo impositivo supera los 100.000 euros.

No hay obligación de declaración de la venta de participaciones del socio a la sociedad, ya que, a pesar de que es una operación específica (tipo de operación con clave 3), el importe total

de este tipo de operaciones (75.000 €), con todas las partes vinculadas, no supera en el periodo impositivo los 100.000 euros.

Además, en el caso que nos ocupa, las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50 % de la cifra de negocios de la entidad.

**Bis 1:** Supóngase que la venta de sus participaciones por parte del socio 3 a la propia empresa lo es por importe de 300.000 euros.

En este caso, habría obligación tanto de documentación como de declaración de la misma en el modelo 232. Además, al tratarse de una operación específica de las señaladas en los artículos 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS, no se le puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación. No obstante, y dado que la referida operación se ha realizado por una entidad de reducida dimensión o persona física y no se trata de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad global que se regula en el artículo 17 del RIS.

**Bis 2:** Supóngase que la cifra de negocios de la empresa es de 50.000.000 de euros. ¿Cambiaría algo la solución propuesta? La solución sería la misma, no obstante, si hubiera obligación de documentación (que no la hay), la documentación a hacer sería de carácter normal, es decir, más detallada en los términos que dispone el RIS, ya que la cifra de negocios de la empresa es superior a 45.000.000 de euros.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 8

### Operaciones con sueldos y salarios

Disponemos de la siguiente información económico-financiera de la sociedad Ama, SL, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con todas las personas o entidades vinculadas a la misma:

Importe neto de la cifra de negocios 2016: 5.000.000 de euros.

Importe neto de la cifra de negocios 2017: 5.500.000 euros, por tanto nos encontramos ante una empresa de reducida dimensión (ERD), según el artículo 101 de la LIS. La empresa que es de carácter familiar tiene una plantilla de 40 trabajadores.

.../...

.../...

Operaciones realizadas: la empresa ha satisfecho sueldos y salarios durante el presente ejercicio económico según detalle:

- A Julio López, en calidad de administrador solidario, 120.000 euros brutos, y por las funciones de director comercial, 180.000 euros.
- A Jane Pérez, en calidad de administradora solidaria, 100.000 euros brutos, y por las funciones de jefa de contabilidad, 50.000 euros.
- A Ricardo Pérez, comercial (hermano de la socia y administradora), 50.000 euros.
- A Paquita López, comercial (hermana del socio y administrador), 50.000 euros.
- A José López, jefe de proyectos (hijo de ambos cónyuges), 80.000 euros.
- A Raquel López, administrativa (hija de ambos cónyuges) 40.000 euros.
- A Blanca Martínez, administrativa (esposa del hijo del socio y administrador), 30.000 euros.
- A Rosa García, telefonista (hija de la hermana del socio y administrador), 30.000 euros.
- Se trata de operaciones genéricas.

Método de valoración aplicado: en todos los sueldos y salarios satisfechos se ha aplicado el precio libre comparable, cuyos importes percibidos por los familiares están en consonancia y son similares a los sueldos del resto del personal, atendiendo a la categoría y funciones que realizan en la empresa.

Otra información: la empresa está participada por dos socios, el señor Julio López y su esposa Jane Pérez, con una participación del 50 % cada uno, siendo, a su vez, administradores solidarios de la misma.

## SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación por ninguno de los sueldos y salarios devengados con las personas detalladas, las cuales tienen la condición de personas vinculadas, ya que el importe total de la contraprestación con cada una de ellas no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Además, y conforme al artículo 18.2 b) de la LIS, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones como administradores solidarios de ambos cónyuges no constituyen operaciones vinculadas y tampoco computan en el límite de los 250.000 euros.

En cuanto a la obligación de declaración de las mismas, tampoco la hay, y ello en aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 de la orden que aprueba el modelo 232 (véase que en nuestro caso el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €), y no resulta de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3 de la misma, puesto que las operaciones del mismo tipo y método

de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

Así, el importe de los sueldos y salarios devengados en el periodo impositivo con todas las personas vinculadas asciende a  $180.000 + 50.000 + 50.000 + 50.000 + 80.000 + 40.000 + 30.000 + 30.000 = 510.000 < 50\% \times 5.500.000$ .

**Bis:** Supóngase que la cifra de negocios de la empresa en el ejercicio fuese de 1.000.000 de euros.

En este caso, sí que habría obligación de declaración de todos los sueldos y salarios devengados con todas y cada una de las personas vinculadas, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración (tipo de operación con clave 10) realizadas con todas las personas o entidades vinculadas superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Así, habrá que declarar 8 líneas, una por cada persona vinculada con el importe de sus sueldos devengados, cualquiera que sea el importe de los mismos.

Así, el importe de los sueldos y salarios devengados en el periodo impositivo con todas las personas vinculadas asciende a  $180.000 + 50.000 + 50.000 + 50.000 + 80.000 + 40.000 + 30.000 + 30.000 = 510.000 > 50\% \times 1.000.000$ .

## CASO PRÁCTICO NÚM. 9

### Operaciones vinculadas socio persona física – sociedad por prestación de servicios profesionales a la sociedad. Artículo 18.6 de la LIS

La sociedad Alfa, SL, dedicada a la asesoría fiscal, contable y laboral, está participada por tres socias, Laura (área fiscal), Sabi (área contable) y Ana (área laboral), al 33,33% cada una de ellas. Las tres son, a su vez, administradoras solidarias y están en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA). La asesoría cuenta con tres empleados que realizan tareas administrativas y de carácter técnico, y posee en sede de la misma los medios de producción (local, programas informáticos, ordenadores, suscripciones a publicaciones en papel y *online*, mobiliario, etc.).

Por las funciones propias del cargo de administradoras, cobran cada una de ellas 6.000 euros al año, y por los servicios profesionales que prestan a la sociedad, que, a su vez, es la que factura y mantiene las relaciones y los contratos con los clientes, le facturan a la sociedad sin IVA, porque entienden que ellas no ejercen de manera independiente la actividad, sino que es la sociedad quien la ejerce, por lo que en la relación socio-sociedad se dan las notas de dependencia y ajenidad. No obstante, estas socias declaran estas rentas que obtienen en el IRPF como rendimientos de actividad económica, y ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.1, párrafo tercero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF).

De acuerdo con la política retributiva acordada por las tres socias y reflejada en su manual «Política de retribución de los socios», el 75 % del referido resultado previo obtenido en el ejercicio por la sociedad Alfa, SL constituye su retribución profesional, que se repartirá entre las socias profesionales de la siguiente forma: 40 % Laura, 30 % Sabi y 30 % Ana. No obstante, y si el despacho obtiene beneficios, reparten los correspondientes dividendos en los términos que establece la legislación mercantil.

Se dispone de los siguientes datos económicos acerca de la actividad que desarrolla la sociedad Alfa:

1. La facturación del despacho por los servicios prestados durante el ejercicio asciende a 300.000 euros (el despacho/asesoría no tiene otra fuente de ingresos). El resultado contable previo (ingresos menos la totalidad de los gastos de la actividad incluida la retribución que perciben como administradoras) antes de la deducción de las retribuciones profesionales de las tres socias asciende a 220.000 euros.
2. La «facturación» de cada una de las socias a la empresa es la siguiente:
  - Laura:  $40\% \times 75\% \text{ s}/220.000 = 66.000$  euros.
  - Sabi:  $30\% \times 75\% \text{ s}/220.000 = 49.500$  euros.
  - Ana:  $30\% \times 75\% \text{ s}/220.000 = 49.500$  euros.
3. El despacho tiene los medios materiales y humanos adecuados, pero no tiene asalariados que sean técnicos que realicen funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.
4. El IPREM anual (14 pagas): 7.519,59 euros/año ( $7.519,59 \times 5 = 37.598$  €).

Con base en esta información, se pide determinar las obligaciones de documentación y de declaración, en su caso, de las operaciones vinculadas realizadas en el ejercicio.

## **SOLUCIÓN**

Con carácter previo al análisis de las obligaciones de documentación y de declaración, vamos a calificar las rentas obtenidas y a determinar, en su caso, las obligaciones fiscales que tienen las tres socias como profesionales de la materia de la que se ocupan en el despacho.

- A efectos del IRPF, tendrán cada una de ellas un rendimiento del trabajo como administradoras de 6.000 euros al tipo de retención del 35 % y otro rendimiento de activi-

dad económica (RAE) por su actividad profesional por los importes antes señalados para cada una de ellas, con la retención legal del 15% o del tipo que proceda.

- Además, no tendrán que facturar con IVA (nótese que las socias no tienen los medios de producción en sede de las mismas, aunque sí su capacitación profesional, por tanto, no podemos hablar de una independencia en el ejercicio de su actividad, sino de una subordinación de las mismas a la sociedad en lo que concierne a las condiciones laborales, retributivas y a la responsabilidad como empresario. Véase, en este sentido, la Consulta V1348-15 de la DGT), ni presentar trimestralmente el 303, ya que hemos verificado que es la sociedad la que cuenta con los medios y factores de la producción y los recursos humanos. No obstante, tendrán que presentar el modelo 130 de pagos a cuenta, salvo que más del 70% de sus rendimientos estén sometidos a retención, como seguramente será el caso.
- Tampoco tendrán que darse de alta en el modelo 036/037 de declaración censal en el censo de empresarios y profesionales, ni en el IAE.
- Por otra parte, y a los efectos de salvar la posible contingencia fiscal por valoración de operación vinculada socio-sociedad, tienen que cumplir los requisitos regulados en el artículo 18.6 de la LIS, que en el caso que nos ocupa se cumplen, puesto que entre las tres socias se llevan a sus correspondientes IRPF el 75% del resultado previo de la sociedad antes de sus retribuciones profesionales.

### Precisiones

Bajo el supuesto de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional fueran de las socias, las prestaciones de servicio que estas realizan a favor de la sociedad estarían sujetas al IVA siempre (es decir, además) que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario. Así, bajo ese supuesto, las socias tendrían que facturar con IVA si se considera que no se dan las notas de dependencia y ajenidad en su trabajo profesional que realizan para la sociedad, por tanto deberán presentar trimestralmente el 303 y el modelo 130 de pagos a cuenta, salvo que más del 70% de sus rendimientos estén sometidos a retención.

Por otra parte, tendrán que darse de alta en el modelo 036/037 de declaración censal en el censo de empresarios y profesionales, y además darse de alta en el IAE, aunque estarán exentas del mismo por ser personas físicas.

Una vez hechas las consideraciones anteriores, procede entrar a analizar las obligaciones de documentación específica y de declaración de las operaciones realizadas.

1. No es exigible la obligación de documentación por las prestaciones de servicios profesionales realizadas, puesto que, como veremos a continuación, se cumplen todas las condiciones que se establecen en el artículo 18.6 de la LIS. Por otra parte, y bajo el supuesto de no cumplirse las mismas, tampoco habría que documentar, ya que el importe facturado por cada una de las socias (personas vinculadas) a la sociedad no supera los 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo. Además, y conforme al artículo 18.2 b) de la LIS, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones como administradoras solidarias no constituyen operaciones vinculadas y tampoco computan en el límite de los 250.000 euros.

**Precisiones**

Si no se cumplen las condiciones, y además no hay obligación de documentar, nunca se pueden imponer sanciones específicas por no documentar las operaciones, pero eso no significa que en una comprobación tributaria la Administración deba tomar como valor de la retribución el valor convenido por el socio con su sociedad, por lo que la Administración podrá modificar el valor convenido y efectuar la oportuna liquidación con la sanción correspondiente, pero sin sancionar por la obligación específica de documentación de operaciones vinculadas, puesto que no la hay.

**Análisis del cumplimiento de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS:**

	Cumplimiento art. 18.6 LIS	Cálculo	Riesgo fiscal en cada una de las socias
Medios materiales y humanos adecuados en sede de la sociedad .....	Sí		
Al menos el 75 % de los ingresos proceden de las actividades económicas realizadas .....	Sí	300.000 € (100 %)	
Resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones es positivo .....	Sí	220.000 €	
Retribuciones de los socios 75 % (según la norma, al menos debe ser del 75 % del resultado previo a sus retribuciones) .....	Sí	$220.000 \times 0,75 =$ $= 165.000 \text{ €}$	0 €
Atribuible a cada socio según criterio de retribución consensuado entre los socios: .....	Sí		

.../...

	Cumplimiento art. 18.6 LIS	Cálculo	Riesgo fiscal en cada una de las socias
.../...			
• Laura: 40 % × 165.000 € .....		66.000	0 €
• Sabi: 30 % × 165.000 € .....		49.500	0 €
• Ana: 30 % × 165.000 € .....		49.500	0 €
Criterios de reparto fijados por escrito y en función de la marcha del negocio .....	Sí	Documento a disposición de la Administración	
Salario superior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas o, en ausencia de estos, al IPREM anual por 5. En nuestro caso, no hay personal asalariado con funciones análogas, por lo que se toma como referencia el IPREM .....	Sí	37.598 €	

La aplicación práctica del precepto analizado puede traer consecuencias tributarias importantes a los contribuyentes que realizan este tipo de prestaciones de servicios profesionales, artísticos, deportistas, etc., a sus sociedades, ya que desde hace varios años la postura de la Administración es que no quiere que los mismos realicen remansamientos de las rentas obtenidas en sede de sus sociedades. Además, se pueden dar situaciones contrarias al espíritu de la norma, y así nos podemos plantear en el caso expuesto lo siguiente: ¿Qué ocurriría si el resultado previo (ingresos menos la totalidad de los gastos de la actividad) antes de la deducción de las retribuciones profesionales de las tres socias fuera de 40.000 euros y estas se llevan el 100 % del mismo a su IRPF como rendimientos bien del trabajo, bien de actividades económicas, es decir, cada socia tributa en su IRPF por 16.000 euros, 12.000 euros y 12.000 euros, respectivamente? ¿Podría la Administración aplicar en una comprobación tributaria de forma real y efectiva lo que dispone la norma, es decir, gravar de forma artificiosa en su IRPF rentas por importe de 5 veces el IPREM y, por tanto, hacer tributar a cada socia por importe de 37.598 euros?

La respuesta clara y contundente debería ser que no, ya que no se pueden gravar rentas no generadas, y ello con independencia de entrar en otras consideraciones conexas a lo planteado, tal como que mercantilmente la sociedad estaría en causa de disolución por las pérdidas que en la misma supone el atribuir tal retribución a cada una de las socias.

En el supuesto de que los socios profesionales perciban otras retribuciones de la empresa que no tengan relación con servicios profesionales, sino que deriven, por

ejemplo, del desarrollo de funciones de gerencia y directivas (contratación de personal, decisiones referentes a inversiones y gastos, etc.) o por el cargo de administrador, ¿cuál es el tratamiento fiscal que procede aplicar?

En este caso, la regla de valoración especial no será aplicable a dichos servicios, que deberán valorarse en función de las reglas de valoración generales (véase DGT V2159/2011).

No obstante, la DGT considera que, dentro de los servicios profesionales (rentas de actividades económicas) prestados por el socio, también se incluyen las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos y servicios internos prestados a la sociedad dentro de la actividad profesional (V3890/2015 y V3894/2015, entre otras), sin embargo, las retribuciones que el socio perciba por el cargo de administrador deben declararse como rentas del trabajo, sin que constituyan operaciones vinculadas.

2. Sin embargo, sí que hay obligación de declaración de las prestaciones de servicios realizadas a la sociedad, pero no por aplicación del apartado 1 a) del artículo 2 (en nuestro caso, el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, ni por la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, sino por aplicación del apartado 3 del referido artículo, puesto que la totalidad de las operaciones del mismo tipo (prestaciones de servicios profesionales con clave 6) y método, realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que  $66.000 + 49.500 + 49.500 = 165.000 > 50\% \times 300.000$ .

**Bis 1:** Supóngase que la cifra de negocios de Alfa, SL en el periodo es de 400.000 euros.

Véase que, en este caso, no hay obligación de documentación, y tampoco resultan exigibles las obligaciones de declaración de las referidas operaciones, ya que  $66.000 + 49.500 + 49.500 = 165.000 < 50\% \times 400.000$ .

Por otra parte, cabe señalar que las socias no tienen obligación de declaración alguna respecto de las referidas operaciones vinculadas, y ello tanto si facturan con IVA como si lo hacen sin IVA.

**Bis 2:** Supóngase que las tres socias han acordado que por las prestaciones profesionales que realizan a la sociedad se van a llevar en los mismos porcentajes antes señalados (40%, 30% y 30%) solo el 60% del resultado previo del ejercicio. ¿Tendrían alguna contingencia fiscal en caso de comprobación tributaria?

En este caso, el análisis del cumplimiento de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS nos lleva a lo siguiente:

	Cumplimiento Art. 18.6 LIS	Cálculo	Riesgo fiscal en cada una de las socias
Medios materiales y humanos adecuados en sede de la sociedad .....	Sí		
Al menos el 75 % de los ingresos proceden de las actividades económicas realizadas .....	Sí	300.000 € (100 %)	
Resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones es positivo .....	Sí	220.000 €	
Retribuciones de los socios 60 % (según la norma, al menos debe ser del 75 % del resultado previo a sus retribuciones) .....	No	$220.000 \times 0,60 = 132.000 \text{ €}$	$165.000 - 132.000 = 33.000 \text{ €}$ Riesgo fiscal global
Atribuible a cada socio según criterio de retribución consensuado entre los socios:.....	Sí		
• Laura: $40 \% \times 132.000 \text{ €}$ .....		52.800	$66.000 - 52.800 = 13.200 \text{ €}$
• Sabi: $30 \% \times 132.000 \text{ €}$ .....		39.600	$49.500 - 39.600 = 9.900 \text{ €}$
• Ana: $30 \% \times 132.000 \text{ €}$ .....		39.600	$49.500 - 39.600 = 9.900 \text{ €}$
Criterios de reparto fijados por escrito y en función de la marcha del negocio .....	Sí	Documento a disposición de la Administración	
Salario superior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas o, en ausencia de estos, al IPREM anual por 5. En nuestro caso, no hay personal asalariado con funciones análogas, por lo que se toma como referencia el IPREM .....	Sí	37.598 €	

Por tanto puede observarse que en todas las socias se aprecia que hay cierta contingencia fiscal en el caso de una comprobación e investigación tributaria.

Por último, es necesario señalar que el precepto analizado (art. 18.6 de la LIS) solo resulta de aplicación cuando la empresa dispone de los medios materiales y humanos adecuados, ya que, si no es así, los socios que prestan servicios profesionales o similares deben imputarse el 100 % del resultado previo obtenido por la sociedad.

En relación con este aspecto, tenemos que hacer referencia a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de marzo de 2016.

Los hechos son los siguientes: una persona física montó una sociedad limitada para desarrollar una actividad profesional (locutora de radio). No obstante, se reservó un porcentaje mínimo del capital (inferior al 2%), siendo el 98% restante de sus padres. Cabe plantearse:

¿Se evita así la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas (ya que esta normativa se aplica a las operaciones con los socios que ostentan al menos el 25% del capital desde el 1 de enero de 2015; el 5% hasta 2014)?

¿Se puede retirar un salario inferior a los ingresos netos obtenidos por la sociedad limitada, remansando en esta una parte de los beneficios (que de esta forma tributan al 25% en lugar de hacerlo al tipo marginal aplicable en el IRPF)?

La regularización de la situación tributaria efectuada por los servicios de inspección de la AEAT, cuyas actas han sido confirmadas por el TEAC, es la siguiente:

- El ajuste primario, imputando al socio como rendimientos del trabajo todo el beneficio remansado en la sociedad limitada y no el 75%. Este importe supone un gasto deducible en la sociedad (recordemos que el ajuste es bilateral), hasta dejar la base imponible en cero, es decir, se dejan los ingresos necesarios para cubrir todos los gastos en que incurre la sociedad.
- El ajuste secundario o de calificación, considerando que el beneficio remansado en la sociedad (en la parte correspondiente a la participación de los padres) era un ingreso para esta.

Como hemos podido ver, esta resolución analiza un caso relativo a los servicios facturados por una sociedad a otras sociedades, cuyos servicios son prestados por un socio profesional vinculado con la empresa (es decir, que tiene al menos el 25% del capital, o bien, sin tener ese porcentaje, se encuentra en otros supuestos de vinculación establecidos en el art. 18.2 de la LIS).

## Conclusión

Según esta resolución, si la sociedad no tiene medios materiales y humanos y los servicios a terceros son prestados prácticamente en su totalidad por dicho socio (siendo el socio y sus conocimientos y profesionalidad el activo fundamental de la empresa, de forma que esta como organización y entidad no aporta valor añadido o este es muy residual), la retribución del socio debe valorarse según lo facturado por la sociedad y deduciendo únicamente los gastos asumidos por esta (el alquiler del local, la amortización de ordenadores y mobiliario, etc.). Es decir, el socio debe valorar su retribución en el 100% del beneficio neto, sin dejar margen en la sociedad.

Por tanto, reiteramos que para que sea de aplicación la norma especial que considera adecuada a mercado la retribución a los socios, cuando esta supone al menos el 75% de los beneficios de la sociedad (art. 18.6 de la LIS), es necesario que dicha sociedad disponga de medios materiales y humanos adecuados para desarrollar la actividad, que justifiquen su propia razón de ser.

En idéntico sentido al expuesto se ha manifestado la Audiencia Nacional en Sentencia de 9 de febrero de 2017 (rec. núm 1/2015 –NFJ065937–).

## CASO PRÁCTICO NÚM. 10

### Global y recapitulativo

#### Notas comunes a todos los apartados de este caso práctico:

1. En los siguientes apartados, únicamente se analiza si hay obligación de documentar o no, y, en su caso, de declarar tales operaciones en la declaración informativa 232. Una vez determinada la obligación de documentar, la documentación que habrá que elaborar será:
  - Normal, si la empresa tiene una cifra neta de negocios durante el ejercicio igual o superior a 45.000.000 de euros.
  - Simplificada, para el caso de que tal cifra de negocios sea igual o inferior a 45.000.000 de euros.
  - Muy simplificada, si la empresa se considera de reducida dimensión en el ejercicio en el que realiza las operaciones vinculadas.
2. Recordemos que, una vez que se haya determinado la obligación de declarar, deben declararse separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Además, se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones del mismo tipo, pero que utilicen métodos de valoración diferentes. Se debe consignar el importe de la operación en euros, sin incluir el IVA.

El señor Tono y la señora Sabi son matrimonio en régimen de separación de bienes y participan desde hace más de 15 años de forma directa al 50% cada uno de ellos en las siguientes sociedades: Music, SL, Alta, SL y Home, SL.

Se dispone de la siguiente información económico-financiera de las tres sociedades, así como de las operaciones realizadas en el periodo impositivo 2017, con todas las personas o entidades vinculadas a las mismas.

- Music, SL tiene una participación del 40% en una sociedad que se denomina Caribe, LLC, domiciliada en Miami (Estados Unidos, Florida). El resto de participación está en manos de ciudadanos estadounidenses.
- Alta, SL posee una participación del 90% en la sociedad Ferro, SL, residente en España, y el otro 10% lo tiene el señor Tono.
- Home, SL tiene un establecimiento permanente en París, al cual envía habitualmente mercancía.
- El importe neto de la cifra de negocios en 2017 de cada una de las sociedades que componen este «grupo horizontal» (que se puede considerar muy similar durante los últimos 5 años) es el siguiente:
  - Importe neto de la cifra de negocios de Music, SL : 9.000.000 de euros.
  - Importe neto de la cifra de negocios de Alta, SL: 3.000.000 de euros.
  - Importe neto de la cifra de negocios de Home, SL: 2.000.000 de euros.
  - Importe neto de la cifra de negocios de Caribe, LLC: 6.000.000 de euros.
  - Importe neto de la cifra de negocios de Ferro, SL: 2.500.000 euros.
  - Facturación del establecimiento permanente de París: 1.000.000 de euros.
- El señor Tono es administrador único de las sociedades Music, SL, Alta, SL y Ferro, SL, y la señora Sabi de la mercantil Home, SL.
- Durante el presente ejercicio, las sociedades antes reseñadas han realizado las operaciones que se detallan a continuación (todas ellas valoradas a valor de mercado, respecto de las cuales tienen en su poder –cuando resulte obligatoria la elaboración de la documentación conforme disponen los arts. 13 a 36 del RIS– el oportuno dossier de documentación que acredita el análisis de comparabilidad realizado cuando así proceda, así como el valor o intervalo de valores obtenido) con las personas o entidades vinculadas a las mismas.

### Detalle de las operaciones realizadas:

1. El administrador de Music, SL, Alta, SL y Ferro, SL, señor Tono, quien, a su vez, tiene el 50% del capital de Music, SL, Alta, SL y Home, SL, ha realizado las siguientes operaciones:

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en las empresas:
    - En Music, SL, como director comercial, 120.000 euros, y por las funciones de administrador, 140.000 euros.
    - En Alta, SL, como director comercial, 40.000 euros, y por las funciones de administrador, 50.000 euros.
    - En Ferro, SL, como director comercial, 20.000 euros, y por las funciones de administrador, 10.000 euros.
  - Importe bruto de los alquileres por un local comercial que el mismo tiene arrendado a la empresa Music, SL, 90.000 euros.
  - Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 400.000 euros que la empresa Music, SL ha hecho al señor Tono a principios de año, a devolver en 10 años a razón de 40.000 euros al año, más los intereses al 5%. En este ejercicio, los intereses devengados por la empresa ascienden a 20.000 euros, y Tono ha devuelto 60.000 euros de principal.
  - Tono ha vendido una plaza de garaje a Music, SL por importe de 15.000 euros a valor de mercado, según tasación de empresa especializada.
2. La administradora de Home, SL, señora Sabi, quien, a su vez, tiene el 50% del capital de Music, SL, Alta, SL y Home SL, ha realizado las siguientes operaciones:
- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora de proyectos: 80.000 euros.
  - Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa Home, SL: 70.000 euros, y a la empresa Music, SL: 60.000 euros.
  - Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que Sabi ha hecho a la empresa a principios de año, a devolver en 5 años a razón de 120.000 euros al año, más los intereses al 5%. En este ejercicio, los intereses que ha pagado la empresa ascienden a 30.000 euros, y ha devuelto 120.000 euros de principal.
  - Sabi ha recibido ingresos de capital mobiliario por 15.000 euros, que percibe de Home, SL, por la cesión a la misma de una marca de su propiedad, y otros 15.000 por la cesión de otra marca a Music, SL.
  - Sabi es ingeniera técnica industrial y ha prestado servicios profesionales a la sociedad Music, SL por importe de 100.000 euros y a la sociedad Ferro, SL le ha facturado 80.000 euros.

3. La sociedad Ferro, SL ha realizado las siguientes ventas y compras:
  - Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Alta, SL: 95.000 euros.
  - Compras de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Alta, SL: 55.000 euros.
  - Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Music, SL: 200.000 euros.
  - Compras de mercancías aplicando el método del precio libre comparable a Music, SL: 120.000 euros.
  - Ventas de mercancías aplicando el método del precio de reventa a Caribe, LLC: 100.000 euros.
  - Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado a Home, SL: 50.000 euros.
  
4. La sociedad Music, SL ha prestado los siguientes servicios y ha realizado ventas según detalle:
  - Venta de un inmueble a Home, SL por importe de 150.000 euros a valor de mercado, según tasación de empresa especializada.
  - Tiene cedida a Caribe, LLC una licencia comercial, por la que ha percibido 90.000 euros.
  - Presta servicios de asesoramiento técnico en producción a las sociedades Alta, SL y Home, SL por importe de 140.000 euros a cada una de ellas.
  
5. La sociedad Home, SL ha vendido al establecimiento permanente géneros por importe de 150.000 euros, aplicando el método del coste incrementado. Asimismo, le ha prestado 300.000 euros para cubrir gastos de explotación y determinadas inversiones. Los intereses devengados durante el ejercicio a valor de mercado y según comparables externos solicitados a tres entidades financieras al 4 % ascienden a 12.000 euros.

Tiene alquilados inmuebles a las siguientes sociedades y por los importes que se señalan:

  - A Music, SL por importe de 60.000 euros.
  - A Alta, SL por importe de 60.000 euros.
  - A Ferro, SL por importe de 60.000 euros.

## 6. Otras operaciones:

- Music, SL, Alta, SL y Home, SL han repartido dividendos por importe de 80.000 euros, 60.000 euros y 40.000 euros, respectivamente.
- Ferro, SL ha realizado una ampliación de capital por importe de 300.000 euros, que ha sido suscrita proporcionalmente por los dos socios que participan en la misma.
- Caribe, LLC ha realizado una reducción de capital por devolución de aportaciones, cuyo importe devuelto a Music, SL asciende en el ejercicio a 150.000 euros.
- Alta, SL ha realizado una aportación no dineraria de determinadas instalaciones a la sociedad Home, SL, la cual ha ampliado el capital para recibir las mismas, cuyo valor de mercado asciende a 320.000 euros.
- Home, SL ha concedido a principios del ejercicio un préstamo por importe de 500.000 euros de principal a la sociedad Ferro, SL. La devolución del capital se efectuará en un plazo de 5 años, a devolver por partes iguales con un tipo de interés fijo del 3%, el cual se considera acorde a mercado. En este ejercicio, los intereses devengados ascienden a 15.000 euros.

## SOLUCIÓN

### A) Análisis del perímetro de vinculación

Antes de entrar a analizar cuál es el perímetro de las operaciones vinculadas entre todas las empresas y personas señaladas, procede hacer algunas consideraciones en relación con la cifra de negocios a considerar, puesto que debemos recordar que, una vez que exista obligación de documentar (que no de declarar), la misma es más o menos simplificada en función de la cifra de negocios de la entidad o grupo de entidades (art. 42 del CCo.) y, a su vez, teniendo en cuenta las particularidades del artículo 101 de la LIS.

Así, el referido artículo 101 dispone:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

[...]

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Por tanto, y conforme a lo expuesto, aunque de forma individual, todas las sociedades tienen la condición de ERD, ya que, al sumar las cifras de negocios de las mismas en los términos del artículo 101.3, nos encontramos con una cifra de negocios de referencia a los efectos de cumplir con las obligaciones de documentación de  $9.000.000 + 3.000.000 + 2.000.000 + 2.500.000 + 1.000.000 = 17.500.000$  euros.

En cuanto a los supuestos de vinculación que se dan, tenemos que señalar que cualquier operación que se produzca entre las sociedades detalladas, así como de cualquiera de ellas con los socios, señor Tono y señora Sabi, o sus familiares hasta el tercer grado, son operaciones vinculadas, bien por la relación socio-sociedad (art. 18.2, letras a), b), c) y d), bien por aplicación de la letra g), es decir, por tratarse de entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.

Asimismo, también son vinculadas las operaciones que realice la sociedad Home, SL con su establecimiento permanente en París.

## b) Análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones realizadas

**Nota previa.** Aunque el análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones se realiza con cada persona o entidad vinculada, para ver si supera el límite genérico de

250.000 euros de importe total de la contraprestación o de 100.000 euros para cada tipo de operaciones específicas, para estas últimas se debe tener en cuenta la totalidad de las operaciones del mismo tipo con todas las personas o entidades vinculadas, y el mismo criterio se aplica cuando se ponen en conexión con la cifra de negocios de la empresa los mismos tipos de operaciones con el mismo método de valoración. Esta última situación se da en algunos casos del presente supuesto, pero dado que la cifra de negocios en cada una de las entidades que componen el «grupo horizontal» es bastante elevada, no afecta, ya que, con carácter general y como veremos, el total de las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no supera en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad que las realiza y, por tanto, no hay obligación de declarar las mismas. Nótese que este supuesto tiene muchas operaciones del mismo tipo que se realizan con más de una persona o entidad vinculada y, por tanto, procede, en su caso, sumarlas para determinar la obligación de declaración de las mismas en operaciones específicas y también para ponerlas en conexión con la cifra de negocios de las entidades involucradas.

1. No es exigible la obligación de documentación por ninguno de los sueldos y salarios devengados con las sociedades detalladas, que tienen la condición de personas vinculadas, ya que el importe total de la contraprestación con cada una de ellas y por todas las operaciones realizadas con cada empresa no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Además, y conforme al artículo 18.2 b) de la LIS, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones como administrador no constituyen operaciones vinculadas y tampoco computan en el límite de los 250.000 euros. Tampoco hay obligación de declaración de los mismos.

Respecto de los alquileres, tampoco hay obligación de documentación ni de declaración, y ello a pesar de que además procede sumar también los alquileres que Music, SL paga a Home, SL, por importe de 60.000 euros, y los que paga a la señora Sabi, también por importe de 60.000 euros, puesto que son operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas por importe total de  $90.000 + 60.000 + 60.000 = 210.000$  euros, pero no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad Music, SL.

En cuanto a los intereses devengados por la cesión a Tono de capitales propios o bien por pago de intereses si fuera el caso a otra entidad o persona vinculada, tampoco hay obligación de documentación ni de declaración, ya que el importe total de la contraprestación no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

En relación con la venta de la plaza de garaje a Music, SL por importe de 15.000 euros a valor de mercado, no hay obligación de documentar, porque el total de operaciones realizadas por Tono con Music, SL,  $120.000 + 90.000 + 20.000 + 15.000 = 245.000$  euros, no llega a los 250.000 euros. Sin embargo, sí que hay obligación de declarar la operación por Music, SL (recordemos que la persona física no tiene obligación alguna de presentar el modelo 232), ya que aunque por sí misma no procedería declararla, al tratarse de una operación específica por venta de inmuebles, se tienen que sumar todas las operaciones del mismo tipo realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, y por ello procede sumar la operación de venta de un inmueble del apartado 4 por importe de 150.000 euros que Music, SL hace a Home, SL, ya que son operaciones del mismo tipo y clave 1.

Así,  $15.000 + 150.000 = 165.000$  euros, cuyo importe conjunto de las mismas con todas las partes vinculadas (con Tono y con Home) durante el periodo impositivo supera los 100.000 euros, por lo que procede declarar las dos operaciones, cada una en una línea. No obstante lo aquí señalado, en el apartado 4 analizaremos las obligaciones de documentación y de declaración de Music, SL.

2. No es exigible la obligación de documentación por los sueldos y salarios devengados ni por el resto de operaciones realizadas por parte de Home, SL con Sabi, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con Home, SL durante el periodo asciende a  $80.000 + 70.000 + 30.000 + 15.000 = 195.000$  euros, y tampoco por las operaciones realizadas con las empresas Music, SL y Ferro, SL, ya que con cada una de las mismas no supera el importe de 250.000 euros en el periodo impositivo. Tampoco hay obligación de declaración por parte de Home, SL de ninguna de las operaciones realizadas.

Nótese que las operaciones que realiza Home, SL con Ferro, SL, teniendo en cuenta todos los apartados de este supuesto, son:  $50.000$  (apdo. 3) +  $60.000$  (apdo. 5) +  $15.000$  (apdo. 6) =  $125.000$  euros, por lo que no procede por estas operaciones ni documentar ni declarar.

Respecto de las prestaciones de servicios como ingeniera industrial a Music, SL y a Ferro, SL, así como por las otras operaciones que realiza, como la cesión de la marca a Music, SL, se analizarán más adelante en sede de estas empresas.

### 3. Se trata en todos los casos de operaciones genéricas con clave 1.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Alta, SL, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa,  $95.000 + 90.000 = 185.000$  euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro sí que tiene que declarar y documentar por las operaciones realizadas con Music, SL, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa,  $200.000 + 120.000 = 320.000$  euros, supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Caribe, LLC, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 100.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Home, SL, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa,  $50.000$  (apdo. 3) +  $60.000$  (apdo. 5) +  $15.000$  (apdo. 6) =  $125.000$  euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Ferro no tiene que declarar ni documentar por las operaciones realizadas con Sabi, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 80.000 euros (apdo. 2), no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

4. Las operaciones que realiza Music, SL con Home, SL (o viceversa) son: 150.000 (apdo. 4) + 140.000 (apdo. 4) + 60.000 (apdo. 5) = 350.000 euros, por lo tanto (además de los comentarios realizados en el apdo. 1 respecto de la operación específica de la venta del inmueble y por la relación con la venta de la plaza de garaje de Tono a Music, SL) procede, en todo caso, tanto declarar como documentar las mismas, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Por las operaciones que realiza Music, SL con Alta, SL, no tiene que declarar ni documentar, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 140.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Por las operaciones que realiza Music, SL con Sabi, SL, no tiene que documentar, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta socia, 100.000 + 15.000 = 115.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo.

Por las operaciones que realiza Music, SL con Caribe, LLC, no tiene que documentar, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas con esta empresa, 90.000 euros, no supera los 250.000 euros en el periodo impositivo. Sin embargo, sí que procede declarar esta operación de cesión de la licencia comercial, por la que ha percibido 90.000 euros, así como lo satisfecho a Sabi por la cesión de la marca (véase apdo. 2), por importe de 15.000 euros, porque, al tratarse de una operación específica con intangibles, se tienen que sumar todas las operaciones del mismo tipo realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, y por ello procede sumar la operación de 90.000 euros que Music, SL factura a Caribe, LLC y la de 15.000 euros que Sabi factura a Music, SL por la cesión de la marca, ya que son operaciones del mismo tipo y clave 2. Así, 15.000 + 90.000 = 105.000 euros, cuyo importe conjunto de las mismas con todas las partes vinculadas (con Caribe, LLC y con Sabi) durante el periodo impositivo supera los 100.000 euros, por lo que procede declarar las dos operaciones en el modelo 232, cada una en una línea.

5. No es exigible la obligación de documentación por la venta de productos de Home, SL a su establecimiento permanente, ni por el resto de operaciones realizadas con el mismo, ya que el importe total de la contraprestación por todas las operaciones realizadas durante el periodo asciende a 150.000 + 12.000 = 162.000 euros. Tampoco hay obligación de declaración por parte de Home, SL de ninguna de las operaciones realizadas.

En cuanto a los alquileres de inmuebles que realiza, ya han sido analizados en apartados anteriores, no teniendo que declarar ni documentar por los alquileres que realiza a la empresa Alta, SL.

6. Todas las operaciones realizadas en este apartado, a excepción del préstamo que Home, SL concede a Ferro, SL (que se ha analizado en el apdo. 3), no constituyen operaciones vinculadas, ya que se trata de operaciones societarias que se valoran a valor de mercado, tanto en sede de la sociedad participada como en sede del socio, en virtud del principio de especialidad (norma específica frente a norma general de operaciones vinculadas), conforme a los criterios del artículo 17.4 de la LIS, por lo que no les resultan de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el RIS.

## Conclusión

Respecto de los apartados en que proceda declarar las referidas operaciones, se declararán en los términos e importes allí expuestos y línea a línea por cada sociedad en el modelo 232.

No obstante, en relación con las obligaciones de documentación, y conforme a lo expuesto en el apartado de análisis del perímetro de vinculación, la documentación tendrá el carácter de simplificado, puesto que, aunque de forma individual todas las sociedades tienen la condición de ERD, al sumar las cifras de negocios de las mismas en los términos del artículo 101 de la LIS, al que hace referencia el artículo 16.4 y 5 del RIS (en materia de obligaciones de documentación), nos encontramos con una cifra de negocios de referencia, a los efectos de cumplir con las referidas obligaciones, de  $9.000.000 + 3.000.000 + 2.000.000 + 2.500.000 + 1.000.000 = 17.500.000$  euros.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, la documentación específica por operaciones vinculadas tendrá el siguiente contenido simplificado:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

También es necesario recordar que a las operaciones específicas reguladas en el artículo 16.5 del RIS, respecto de las cuales proceda documentar, no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación.

No obstante, si la empresa o el grupo, en su caso, hubiera tenido una cifra de negocios durante el año anterior inferior a 10.000.000 de euros, o bien, aun superando dicho importe, se den las condiciones del artículo 101.4 de la LIS, y por tanto se calificara como ERD, la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado, y se entenderá cumplimentada, si el obligado tributario así lo desea, al presentar el modelo normalizado que figura en el anexo V del modelo 200 del IS-2015:

- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.

<b>ANEXO V</b>																							
<b>DOCUMENTO NORMALIZADO</b>																							
<b>Formulario documentación específica operaciones con personas o entidades vinculadas Incluidas en el ámbito de aplicación del art. 101 LIS (art. 16.4 RIS)</b>																							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: left; background-color: #f4a460;">Identificación</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">Identificación del obligado tributario: NF</td> <td style="width: 50%;">Razón social/Apelidos</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">Nombre</td> </tr> <tr> <td>Calle/Plaza/Avda.</td> <td>Nombre de la vía pública</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Número Escalera Piso Puerta</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Identificación		Identificación del obligado tributario: NF	Razón social/Apelidos		Nombre	Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública		Número Escalera Piso Puerta			<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: left; background-color: #f4a460;">Ejercicio</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">Ejercicio .....</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td>Periodo impositivo</td> <td></td> </tr> <tr> <td>DEL</td> <td>AL</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Tipo de ejercicio.....</td> </tr> </tbody> </table>	Ejercicio		Ejercicio .....		Periodo impositivo		DEL	AL	Tipo de ejercicio.....	
Identificación																							
Identificación del obligado tributario: NF	Razón social/Apelidos																						
	Nombre																						
Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública																						
	Número Escalera Piso Puerta																						
Ejercicio																							
Ejercicio .....																							
Periodo impositivo																							
DEL	AL																						
Tipo de ejercicio.....																							
<p>Declare separadamente las operaciones de ingreso o gasto, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada agrupadas según su naturaleza siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones de la misma naturaleza pero que utilicen métodos de valoración diferentes.</p>																							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 20%;">Persona o entidad vinculada: NF</td> <td style="width: 10%;">F/J</td> <td style="width: 40%;">Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)</td> <td style="width: 30%;">Nombre</td> </tr> <tr> <td>Calle/Plaza/Avda.</td> <td>Nombre de la vía pública</td> <td>Número Escalera Piso Puerta</td> <td>Código provincia País</td> </tr> <tr> <td>Tipo vinculación</td> <td>Ingreso (I*) Pago (P*)</td> <td>Método valoración</td> <td>Importe operación Naturaleza de la operación</td> </tr> <tr> <td>Otras características de la operación</td> <td colspan="3">Valor o intervalo de valores</td> </tr> </tbody> </table>		Persona o entidad vinculada: NF	F/J	Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)	Nombre	Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública	Número Escalera Piso Puerta	Código provincia País	Tipo vinculación	Ingreso (I*) Pago (P*)	Método valoración	Importe operación Naturaleza de la operación	Otras características de la operación	Valor o intervalo de valores								
Persona o entidad vinculada: NF	F/J	Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada)	Nombre																				
Calle/Plaza/Avda.	Nombre de la vía pública	Número Escalera Piso Puerta	Código provincia País																				
Tipo vinculación	Ingreso (I*) Pago (P*)	Método valoración	Importe operación Naturaleza de la operación																				
Otras características de la operación	Valor o intervalo de valores																						

## ANEXO

### Personas o entidades vinculadas

Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes (art. 18.2 de la LIS):

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La norma establece dos precisiones:

1. En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 %. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
2. Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

# Limitaciones de la Ley Concursal ante el fracaso empresarial. Un análisis predictivo de pymes industriales españolas en el periodo 2007-2015

**Salvador Ortí-Camallonga**

*Consultor de Inversiones Estratégicas en AFC.*

*Doctor por la Universidad de Cambridge*

Este trabajo ha obtenido un **Accésit Premio «Estudios Financieros» 2018** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El jurado ha estado compuesto por: don Enrique Rubio Herrera, don Eladio Acevedo Heranz, doña Beatriz García Osma, don Ferrán Rodríguez Arias y don Enrique Villanueva García.

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

---

## EXTRACTO

¿Por qué el 90 % de pymes españolas que se declaran en concurso de acreedores se ven abocadas a la liquidación? Diferentes trabajos académicos han intentado dar respuesta, bien desde una aproximación legal –contrastando el marco legislativo con el de otros países, por ejemplo–, bien desde un enfoque financiero, y principalmente centrado en la elaboración de modelos de predicción de quiebra empresarial. El presente trabajo argumenta que una aproximación combinada puede tener una enorme utilidad. Bajo este enfoque, se configura un modelo predictivo inspirado en el modelo Z-score de Altman aplicado a pymes industriales españolas en el periodo 2007-2015. Esta investigación argumenta que las dificultades operativas determinantes en la quiebra empresarial se detectan con mucha anterioridad en el tiempo a la declaración del concurso, poniendo de manifiesto algunas de las limitaciones de la Ley Concursal española.

**Palabras clave:** situación concursal; pymes; predicción de quiebra; regresión logística.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018*

## Shortcomings of Spanish Insolvency Act. A financial assessment for industrial SMEs (2007-2015)

Salvador Ortí-Camallonga

---

### ABSTRACT

Evidence shows that almost 90 % of SME under insolvency proceedings end up in liquidation. Works on insolvency can be divided between legal contributions –normative bias, results of each legislation in terms of business death rate, compared studies between arrangement with creditors and internal restructurings, to name a few– and financial works –and mainly insolvency predictive models–. This paper argues that combining a legal and financial approach would be elucidating. It has configured a predictive model –based on Altman's z-score– for Spanish industrial SME between 2007 and 2015. The investigation has found that operative limitations appear well in advance to legal insolvency proceedings; and shows evidence of Insolvency Act limitations.

**Keywords:** insolvency proceedings; Spanish SMEs; bankruptcy forecast; logistic regression.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Marco normativo. El concurso de acreedores
3. La legislación concursal en perspectiva. Un estado de la cuestión
4. Metodología
  - 4.1. Modelos predictivos del fracaso empresarial
  - 4.2. Acotación del análisis
    - 4.2.1. Concepto de «fracaso empresarial»
    - 4.2.2. Periodo muestral
5. Estudio y análisis financiero
  - 5.1. La muestra
  - 5.2. Análisis *logistic*. Resultados
6. Conclusiones

### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

Ortí-Camallonga, S. (2018). Limitaciones de la Ley Concursal ante el fracaso empresarial. Un análisis predictivo de pymes industriales españolas en el periodo 2007-2015. *RCyT. CEF*, 427, 189-212.

*Solo cuando baja la marea se sabe quién nadaba desnudo*

**Warren Buffet**

## 1. INTRODUCCIÓN

La declaración del concurso de acreedores es para una empresa un momento que reviste de un carácter trágico en todos los planos, sea para el órgano de administración, la plantilla, la propiedad, los acreedores o los clientes. Supone el reconocimiento oficial del fracaso del negocio y de su gestión y abre la puerta a una etapa conocida como concurso de acreedores, regulada por la Ley Concursal de 2014, y que concluye bien con el convenio (acuerdo de pago de deudas a los acreedores), bien con la liquidación del negocio.

La irrupción de la Gran Recesión, iniciada en el verano de 2008, generó un incremento extraordinario de concursos de acreedores, hecho que los sucesivos gobiernos han intentado paliar, infructuosamente, por medio de modificaciones en la Ley Concursal. El aumento de concursos de acreedores ha sido notorio en las pequeñas y medianas empresas (pymes), una figura que supone el 99,88% del total de empresas en España<sup>1</sup>, y genera una importante creación de puestos de trabajo<sup>2</sup>.

Además, hablar de concurso de acreedores equivale a hablar de mortandad empresarial, pues solo un 5% de las concursadas logran sobrevivir a esta fase. La gran mayoría acaban en liquidación.

Ante estas evidencias cabe preguntarse: ¿cuál es el origen de esta elevada mortandad empresarial? Investigadores y periodistas aluden al «modelo productivo» como causa principal<sup>3</sup>. Pero este argumento no parece suficiente, pues una vez producido el ajuste de negocios asociados a la burbuja del ladrillo, debería darse por zanjada la perniciosa tendencia de mortandad empresarial; además, dicho argumento no guarda relación con el fracaso rotundo de los concursos de acreedores. ¿Sería, entonces, consecuencia de una creciente competencia global que apea del camino a las

---

<sup>1</sup> MINET (2016).

<sup>2</sup> «Las pymes generan el 70% del empleo en el último año» (28 de noviembre de 2011).

<sup>3</sup> Véase, por ejemplo, Fariñas y Fernández de Guevara Radoselovics (2014).

empresas de menor tamaño? Ciertamente, el proceso de globalización ofrece pocas alternativas a empresas no profesionalizadas; pero existen ejemplos de empresas medianas que no solo han sorteado la crisis, sino que la han aprovechado para fortalecerse y ganar presencia en sus respectivos sectores de actividad: este es el caso de las empresas medianas alemanas, las *Mittelstand*.

Las contribuciones académicas sobre el fracaso empresarial han elaborado diagnósticos en dos áreas de especial relevancia. Por una parte, examinan las peculiaridades de la legislación concursal española, que clasifican en análisis comparados con su entorno más inmediato. Por otra, profundizan en la comprensión de la insolvencia empresarial a partir del estudio de los estados financieros, con el fin de averiguar qué variables explicativas pueden anticipar el fracaso empresarial. Estas aportaciones, sin embargo, adolecen de un enfoque encorsetado por las disciplinas desde las que respectivamente se elaboran. Ni la categorización de la normativa concursal se relaciona con las particularidades financieras que llevan a solicitar el concurso de acreedores; ni las investigaciones empíricas y la aplicación de modelos probabilísticos tienen en cuenta las especificidades del marco legal concursal en España.

El presente texto aúna las dos perspectivas, es decir, llevar a cabo un análisis financiero de las pymes españolas que tenga en cuenta las propiedades de la normativa concursal desde una perspectiva general. En otras palabras, la investigación tiene como objetivo demostrar que los indicadores que anteceden a la quiebra de una empresa son muy anteriores a la misma; y subraya que la legislación concursal, lejos de incitar procesos de reestructuración, los posterga en el tiempo, haciendo casi inexorable la liquidación y cierre del negocio una vez declarado el concurso de acreedores.

La investigación se compone de las siguientes partes: primero, se realiza una breve explicación del concurso de acreedores, subrayando algunos de sus aspectos más relevantes (tales como la prelación de créditos concursales, o las vías a las que puede conducir la fase concursal). A continuación, presentamos una revisión crítica de las contribuciones académicas que se han realizado en este terreno, tanto desde un punto de vista legal como financiero. El tercer punto del presente texto dará detalle sobre la metodología a partir de la que se realizará la investigación. Posteriormente, se presentará la investigación, y se dará cuenta de los pasos que se han seguido durante la misma: el marco conceptual, la elaboración de la muestra y la generación de un modelo *logistic* de estimación; y se desarrollarán paralelamente las ideas relevantes que genere dicho estudio. Finalmente, se presentarán las conclusiones de la investigación, y se sugerirán algunas de las preguntas que han surgido en la investigación, que se emplazan para futuras aportaciones.

## 2. MARCO NORMATIVO. EL CONCURSO DE ACREEDORES

Cuando una empresa (en tanto que deudor) dispone de herramientas para cumplir con sus obligaciones, «la tutela de los acreedores está respaldada por el principio de responsabilidad patrimonial universal» (art. 1911). No obstante, si el deudor no es capaz de atender a sus obliga-

ciones, «la Ley Concursal instaura un procedimiento basado en el principio de igualdad de los acreedores» (Campuzano, Sebastián y Tortuero, 2013, p. 21). La solicitud del concurso la puede instar bien el deudor (la empresa), bien un acreedor (también puede realizarla un mediador concursal) (Campuzano, Sebastián y Tortuero, 2013, p. 43). En el caso de ser el deudor quien inicia el procedimiento concursal, debe justificar tanto su endeudamiento como su insolvencia; si lo insta el acreedor, este deberá justificar el «sobreseimiento general en el pago», «la existencia de embargos por ejecuciones pendientes», el «alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa de sus bienes» o el «incumplimiento generalizado de obligaciones» (BOE).

La legislación en materia concursal experimentó una importante transformación con la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio; previamente, las situaciones de insolvencias fueron recogidas por la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881, el Código de Comercio de 1885, el Código Civil de 1889 y la Ley de Suspensión de Pagos de 1922. No obstante, como consecuencia de la Gran Recesión se evidenciaron algunas de las carencias de dicha legislación, de ahí que desde el inicio de la crisis se hayan emprendido iniciativas muy notables, por ejemplo, la Ley 13/2009, de 3 de noviembre; la Ley 38/2011, de 10 de octubre; la Ley 14/2013, de 27 de septiembre; la Ley 17/2014, de 30 de septiembre; la Ley 9/2015, de 25 de mayo, o la Ley 25/2015, de 28 de julio Arroyo y Morral (2012, pp. 15-17) y García Posada y Vegas (2016, pp. 7-9).

A grandes rasgos, los esfuerzos realizados en la legislación concursal desde el inicio de la crisis han buscado flexibilizar los mecanismos para alcanzar soluciones previas al concurso de acreedores. Destacan dos iniciativas de calado. La primera es el Acuerdo Extrajudicial de Pagos (arts. 231 a 242 de la Ley Concursal), un acuerdo entre el deudor y los acreedores por el que pueden plantearse medidas tales como quitas, aplazamientos o esperas. El segundo es el Acuerdo de Refinanciación (arts. 71.6, 84, 91 y disp. adic. cuarta de la Ley Concursal), en virtud del cual «el deudor logra ampliar el crédito disponible o modificar los términos y condiciones de la financiación que ya tiene concedida, bien prorrogando el plazo de vencimiento o bien adquiriendo nuevas obligaciones financieras que sustituyen a otras previamente contraídas» (Campuzano, Sebastián y Tortuero, 2013, p. 27). Adicionalmente, y con el fin de evitar abusos de derecho de acreedores disidentes, dicho acuerdo de refinanciación puede homologarse judicialmente siempre que el acuerdo haya sido suscrito por acreedores que representen al menos el 75 % del pasivo (Aznar Giner, 2014, pp. 167-320).

Nótese que los efectos sobre el deudor de la declaración del concurso difieren dependiendo de si el concurso es voluntario (declarado por el/los administrador/es) o necesario (forzado por los acreedores). Para el primer caso, existe una «intervención de la administración concursal», mientras que para el caso de los concursos necesarios «implica la sustitución del deudor o de sus administradores o liquidadores por la administración concursal» (Campuzano, Sebastián y Tortuero, p. 82).

La declaración del concurso también tiene consecuencias sobre los acreedores, sobre quienes se aplica el principio de igualdad o *par conditio creditorum*, «que se traduce en la paralización de sus acciones individuales y en la formación de la masa pasiva, en la que se integran todos los

acreedores anteriores a la declaración de concurso que vean reconocidos sus créditos en el propio procedimiento» (Campuzano, Sebastián y Tortuero, p. 93).

Además, el deudor tiene la obligación de colaborar con la administración concursal; y de conservar y administrar la masa activa hasta la conclusión del concurso, ya sea por la aprobación de un convenio de acreedores, ya sea por la liquidación de la empresa. La declaración del concurso no implica la interrupción de la normal actividad desarrollada por el deudor (arts. 40 a 48 de la Ley Concursal) (Campuzano, Sebastián y Tortuero, p. 87).

Declarado el concurso de acreedores, la administración concursal inicia la fase de determinación de la masa activa y pasiva del concurso. Esta última se realiza a través de la prelación de créditos establecida por la legislación concursal, diferenciando entre los créditos privilegiados (especial o general), ordinarios, subordinados o contra la masa<sup>4</sup>.

Determinada la masa activa y pasiva del concurso, se inicia un proceso orientado a la finalización del concurso, bien a través de un convenio, bien a través de la liquidación patrimonial de la concursada. En el convenio, los acreedores aprueban una propuesta del deudor de un plan de pagos (que puede incluir quitas y esperas), vinculado a un plan de viabilidad de la empresa. Por otra parte, la liquidación supone la enajenación de «bienes y derechos de la masa activa para satisfacer a los acreedores con el caudal obtenido» (art. 145.1) (Calendario Macías, 2012, pp. 22 y 26).

### 3. LA LEGISLACIÓN CONCURSAL EN PERSPECTIVA. UN ESTADO DE LA CUESTIÓN

El concurso de acreedores, sus efectos y sus distintos cambios normativos han constituido una materia de interés académico. A grandes rasgos, podemos agrupar las diferentes contribuciones académicas en dos disciplinas. La primera corresponde a aquellas investigaciones en el ámbito legislativo sobre el escenario concursal. En esta línea, uno de los ámbitos de especial interés es aquel centrado en estudiar comparativamente diferentes legislaciones concursales, y caracterizarlas en función de si favorecen a acreedores o a deudores. Según este enfoque, una legislación que tiende a fortalecer la posición de los acreedores genera eficiencias *ex ante*, e «incentivos» a la concesión de créditos a los deudores. No obstante, «dado que los acreedores suelen estar sesgados hacia la liquidación debido a la estructura de sus derechos de cobro, un sistema concursal pro-acreedor puede llevar a liquidaciones ineficientes y a una baja eficiencia *ex post*»<sup>5</sup>. Por el

<sup>4</sup> Artículos 84.2, 89.3, 90, 91, 92 de la Ley Concursal. Calendario Macías (2012, pp. 109-23).

<sup>5</sup> Merece la pena subrayar que el Banco de España también ha analizado el impacto de la crisis en las pymes frente a las microempresas; concluye que estas últimas se han beneficiado de mecanismos legales que les permiten sortear la quiebra legal del negocio. García Posada y Mora Sanguinetti (2014, pp.7-8).

contrario, una ley concursal enfocada eminentemente en el deudor con objeto de promover los convenios de acreedores, conduce a un aumento de los tipos de interés que los bancos conceden a empresas (García Posada y Vegas, 2016, p. 10).

Por otro lado, investigadores como Davydenko y Franks (2008) han evaluado los condicionantes de los procesos de reestructuraciones internas frente a los escenarios concursales. Sus resultados indican que la estructura financiera es crucial para ambos casos: mientras que empresas con reestructuraciones privadas de deuda tienen proporcionalmente mayor peso de deuda bancaria y una unidad de negocio de mayor valor, aquellas que entran en concurso de acreedores se caracterizan por tener mayor peso de deuda bancaria garantizada. Para el caso español merece especial mención el análisis realizado por el Servicio de Estudios del Banco de España por García Posada y Vegas (2016), que profundiza en la influencia de las modificaciones de la ley concursal en el devenir de las empresas en este escenario (García Posada y Mora Sanguinetti, 2014, pp. 11).

El estudio de García Posada y Vegas pone de relieve que no han existido efectos notables en la duración de los concursos, a excepción de la reforma de 2014, que ha reducido entre un 21 % y un 26 % la duración media de los concursos (García Posada y Mora Sanguinetti, 2014, pp. 29).

El Anuario de Estadística Concursal que elabora el Colegio de Registradores realza el interés que cobra el ejercicio 2015, al cumplirse un año desde la aprobación del Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal, cuya entrada en vigor tuvo lugar en septiembre de 2014. El anuario subraya que las nuevas posibilidades que aportaba dicha medida para alcanzar convenios de acreedores (como la mayor flexibilidad para quitas y espera) no se han reflejado en un aumento de los mismos. Además, añade el estudio, la ley ha reducido las posibilidades de supervivencia de empresas de entre 49 y 250 trabajadores en procesos concursales con duración superior a 800 días desde su declaración (García Posada y Mora Sanguinetti, 2014, pp. 32).

El texto ratifica que en esencia «no ha cambiado la naturaleza liquidatoria del concurso»; asimismo, el anuario indica que las empresas que sortean la liquidación son aquellas con capacidad de generación de recursos, menor endeudamiento y resultados operativos más sólidos. Además, apunta que «se ratifica de nuevo que el tamaño es una condición casi necesaria (si bien no suficiente) para sobrevivir al concurso» (Van Hemmen Almazor, 2015, p. 35).

Otra perspectiva, concretamente la realizada por López Gutiérrez, García Olalla y Torre Olmo (2011) es aquella que relaciona el marco legislativo con la valoración que hace el mercado sobre empresas en situación concursal. Los autores comparan las legislaciones concursales de España, Alemania, Francia y Reino Unido; y distinguen entre normativas con enfoque «pro-creedor» y enfoque «pro-deudor». Su estudio argumenta que el marco normativo concursal influye decisivamente en la valoración de empresas. Las legislaciones con enfoque pro-creedor se relacionan con una disminución en la valoración de compañías insolventes, y que se relacionan, por ejemplo, con incentivos para postergar la declaración del concurso de acreedores, omitiendo la aportación de información relevante para tal caso. Por el contrario, legislaciones con enfoque pro-deudor tienden a incrementar la valoración de empresas insolventes. En conjunto, los autores

sostienen que la influencia del marco legal que regula los procesos concursales va más allá de su valoración, y afecta en su conjunto al acceso de las empresas a la financiación, sin importar su estatus legal (López Gutiérrez, García Olalla y Torre Olmo, 2011, pp. 221-3)<sup>6</sup>.

La insolvencia empresarial ha generado importantes contribuciones académicas desde una perspectiva financiera. Concretamente, se identifica un especial interés en la elaboración de modelos predictivos de quiebra empresarial. Algunos estudios profundizan en la configuración de la muestra previa a la estimación del modelo: autores como García Gallego y Mures Quintana (2013) han analizado el tamaño de la muestra; otros, el tamaño de la empresa objetivo; merece especial mención el estudio de Blanco, Irima y Oliver (2012) para el escenario británico, y el de García Posada y Mora Santinegui (2014) para el español. Asimismo, otras contribuciones han puesto atención en la conveniencia del uso de ratios financieros y en las técnicas de predicción, como la de Correa, Acosta Molina y González Pérez (2003). Por último, se ha puesto atención en una mirada retrospectiva sobre la evolución de los modelos predictivos en las últimas décadas (García Gallego y Mures-Quintana, 2013).

En resumen, los diferentes estudios académicos sobre insolvencia y situaciones concursales han puesto su punto de mira bien en el ámbito legal, bien en el financiero. La presente investigación combina ambas aproximaciones. Un modelo predictivo de quiebra podría ayudar a entender el grado de eficacia de la Ley Concursal, puesto que contribuiría a dilucidar si la declaración del concurso de acreedores se produce en el momento idóneo. El objetivo de este trabajo consiste en evaluar pymes industriales españolas en fase concursal a través de un análisis financiero para un periodo de tiempo extenso, muy anterior a la declaración del concurso de acreedores. Con este enfoque, podrá aportarse una perspectiva que evalúe el grado de eficacia de la Ley Concursal española.

#### 4. METODOLOGÍA

Como se ha comentado, el objetivo de este trabajo es evaluar la realidad de las empresas españolas en concurso de acreedores a través de un análisis financiero en un horizonte temporal amplio y con anterioridad a la declaración del concurso de acreedores; y, de esta forma, añadir una perspectiva financiera a las evaluaciones sobre el marco normativo que regula los concursos de acreedores en España. Para alcanzar esta meta, hemos elaborado un modelo predictivo de fracaso a partir de ratios financieros inspirado en el modelo Z-score desarrollado por Altman<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Esta perspectiva comparada también subyace en iniciativas de homogeneizar la plétora de legislaciones concursales europeas. Véase, por ejemplo, AFME (2016). Otras aportaciones comparan el marco legal europeo y el estadounidense. Véase López Gutiérrez, Torre Olmo y Sanfilippo Azofra (2012).

<sup>7</sup> El modelo predictivo nos va a permitir reforzar la idea de que existen elementos para advertir problemas operativos o financieros en empresas con mucha anterioridad a su declaración de concurso de acreedores.

## 4.1. MODELOS PREDICTIVOS DEL FRACASO EMPRESARIAL

Los métodos predictivos del fracaso empresarial se originan en los años 30 del siglo XX, en el análisis de los estados financieros a través de ratios o proporciones. Durante este periodo, las investigaciones tenían una orientación eminentemente descriptiva, y fue en los años 40 y siguientes cuando se desarrollaron los modelos estadísticos univariantes. William Beaver fue pionero en evaluar la solvencia y liquidez de las empresas para predecir quiebras empresariales. En los años 70, Edward Altman obtuvo resultados significativos con la técnica estadística del análisis discriminante múltiple (ADM)<sup>8</sup>. Altman configuró un modelo conocido como «Z-score», que emplea un conjunto de ratios (calculados a partir de los estados financieros) con el objetivo de identificar el grado de salud financiera de una empresa.

Desde el desarrollo del modelo Z-score, han existido avances muy notables en esta línea. Concretamente, se han aplicado técnicas para identificar los ratios con mayor poder explicativo en el modelo, y los secundarios. Entre otras, destacan las técnicas del análisis de componentes principales, el análisis factorial (que explica la varianza de los ratios) y el análisis cluster (Ochoa Ramírez y Toscano Moctezuma, 2012, p. 89).

La contribución académica ha sido notable en el desarrollo de «modelos predictivos de fracaso» utilizando ratios contables. Esta metodología se ha desarrollado posteriormente en Europa con las aportaciones de Taffler (1982), y concretamente en España con Laffarga *et al.* (1985) (García-Gallego y Mures Quintana, 2013, p. 135)<sup>9</sup>. Quisiéramos subrayar que los estudios han prestado atención en evaluar la efectividad de dichos modelos, bien por los ratios financieros empleados en función del sector (Standard & Poors, 1982), bien por las distorsiones generadas por emplear empresas de sectores muy diferentes (Chava y Jarrow, 2004). Sin embargo, recientes estudios ponen en duda que la diferenciación sectorial dé mejores resultados que un estimador general, y sugiere que estos últimos son igualmente aplicables (Gil de Albornoz y Giner, 2013, p. 12).

## 4.2. ACOTACIÓN DEL ANÁLISIS

### 4.2.1. Concepto de «fracaso empresarial»

El «fracaso empresarial» no es un concepto unívoco, y de modo tentativo podemos distinguir entre el fracaso legal y el fracaso de facto. Anteriormente hemos mencionado algunas de las

<sup>8</sup> Técnica multivariante empleada para identificar posibles diferencias entre M conjuntos de datos sobre los que se analizan M variables discriminantes; véase Ochoa Ramírez y Toscano Moctezuma (2012, p. 87).

<sup>9</sup> Entre otras aportaciones recientes en esta línea, y consultadas para esta investigación, destacamos: Blanco, Irimia y Oliver (2012).

peculiaridades de la normativa concursal española. En el análisis que presentamos a continuación hemos empleado la categorización de «empresas fracasadas» en aquellas que formalmente se encuentran en concurso de acreedores, y que así aparecen en la base de datos ORBIS; nuestra investigación también engloba aquellas empresas que figuran en la base de datos bajo la etiqueta de «plan de rescate», «suspensión de pagos», «reorganización» o «cese de actividad».

El aspecto más problemático, y base del presente análisis, ha sido definir el fracaso de facto. En lugar de detenernos en disquisiciones conceptuales –máxime cuando el modelo se elabora con una muestra extensa y muy variada– estableceremos un conjunto de «marcadores» que nos indicarán problemas de calado en las empresas analizadas, y que podrían avanzar una hipotética declaración de concurso de acreedores.

#### 4.2.2. Periodo muestral

Un aspecto que hemos estimado especialmente relevante es el periodo a analizar en la muestra, pues contrasta con las aportaciones realizadas en esta línea. Por ejemplo, García Gallego y Mures Quintana (2013) emplean el ejercicio previo a la fecha del fracaso<sup>10</sup>.

Nuestro análisis parte de la observación anteriormente realizada sobre la especificidad de la legislación concursal española, muy laxa con las empresas hasta su entrada en concurso de acreedores. Por ello, consideramos que para nuestro análisis debemos emplear un periodo temporal de cinco años anteriores a la fecha del concurso de acreedores.

## 5. ESTUDIO Y ANÁLISIS FINANCIERO

### 5.1. LA MUESTRA

La investigación ha generado una muestra a partir del trabajo de búsqueda realizado en la base de datos ORBIS, de Bureau Van Dick. Para su elaboración ha sido fundamental establecer una estrategia de búsqueda que cumpliera con el objetivo de la investigación. La muestra debía reflejar la distribución real de empresas activas y concursadas. Esta aproximación coincide con el argumento esgrimido por García Gallego y Mures Quintana (2013): según estos autores, los modelos predictivos de quiebra basados en muestras equilibradas al 50% adolecen de falta de consistencia, ya que las compañías concursadas están sobrerrepresentadas.

La primera búsqueda, cuyo objetivo era identificar pymes en su definición más estricta, arrojó una muestra resultante en la que el peso de compañías insolventes era de tan solo un 1 % del total.

---

<sup>10</sup> Para las no fracasadas, los autores emplean los tres últimos ejercicios.

En vista de estos datos, la estrategia de búsqueda se elaboró a partir de tres hipótesis sobre la dificultad de captar empresas concursadas: primera, la legislación concursal desincentiva la declaración del concurso; segunda, que relacionado con lo anterior, muchas empresas inviables prolongan sus problemas en el tiempo; tercera, que como resultado, una vez se declara el concurso, muchas empresas se ven abocadas a una liquidación casi inmediata.

Para la elaboración de la muestra, se ha buscado captar un mayor número de empresas insolventes a través de una estrategia de búsqueda con unos criterios más flexibles para el caso de las empresas concursadas. Se asume que la declaración del concurso de acreedores tiene un profundo impacto en la operativa diaria de una empresa. Se cuantifica este impacto en un 70% de la caída en la cifra de negocio. Adicionalmente, se considera que dada la supuesta postergación en el tiempo de las dificultades, el valor de los activos no es representativo como criterio de búsqueda. Por último, con respecto a la plantilla, se asume una importante variabilidad previa y posterior a la declaración del concurso, hecho que supone una importante distorsión como criterio de búsqueda.

En resumen, para las concursadas se ha especificado como único criterio que el volumen de negocio para el periodo analizado fuese de al menos 500.000 euros, y no el mínimo estipulado para pymes, de 2.000.000 de euros. No se han incluido criterios sobre el activo o el número de empleados de la empresa.

La selección de empresas activas ha buscado ser lo más estricta posible, de acuerdo con los criterios que definan actualmente a una pyme (Unión Europea, 2015), si bien se han flexibilizado algunos puntos (particularmente el mínimo en activos totales y el volumen de negocio), con el objetivo de asemejar al máximo la muestra de empresas activas con las concursadas. Así, se ha acotado el activo total entre 500.000 euros y 50.000.000 de euros; el volumen de negocio entre 500.000 euros y 50.000.000 de euros. Nótese que, si bien la definición de pyme según la Unión Europea establece que el límite máximo del activo total es de 43.000.000 de euros, hemos optado por aumentarlo hasta 50.000.000 de euros por razones de criterio temporal, como se aclara más adelante. En cuanto al número de empleados, se ha acotado la búsqueda a empresas de entre 10 y 249 trabajadores para todos los años del periodo muestral.

En cuanto al criterio temporal, la selección de las empresas se ha realizado en un periodo de tiempo lo suficientemente amplio como para contener tanto años de crisis y estancamiento económico, como años de relativa recuperación de la economía real. Respecto a las empresas concursadas, se ha considerado que cumplan los criterios de selección al menos un año para el periodo escogido. Para las empresas activas, se ha exigido que el cumplimiento de dichos criterios se diese todos los años.

Finalmente, se ha centrado la búsqueda en empresas industriales, siguiendo el criterio de ORBIS, eliminando, por tanto, empresas de servicios financieros e inmobiliarias, con el objetivo de homogeneizar el perfil de la empresa tipo que forme parte de la muestra, pero con un enfoque multisectorial.

Una vez realizada la búsqueda y selección, se ha obtenido un resultado de 32.720 empresas activas, filtradas posteriormente a 29.534 por criterios de información; y de 2007 empresas en concurso de acreedores, presentado en la tabla 1. Esto supone que de la muestra total de 31.541 empresas, el 93,63 % son empresas activas, y el 6,36 % son empresas concursadas.

Tabla 1. Datos generales de la muestra

Tipo de empresa	Cantidad
Activa .....	29.534
Concursada .....	2.007
<b>Total .....</b>	<b>31.541</b>

Las tablas 2 y 3 presentan un resumen estadístico de la muestra, diferenciando dos grupos de empresas: activas (código 0) y concursadas (código 1). En vista de la variabilidad de la muestra de las concursadas, y con el fin de confirmar el acierto de la estrategia, se ha procedido a realizar un estudio de percentiles. Este análisis ha mostrado que el 75 % de empresas concursadas tienen activos con un valor inferior a 4.500.000 euros; la cifra de negocios es de 3.000.000 de euros con el mismo percentil; y en términos de personal, el 75 % de la muestra tiene una plantilla inferior a 27 trabajadores.

Tabla 2. Resumen estadístico de la muestra de empresas activas (en miles de euros)

Variables	Media	Dev. std.	Min.	Max.
Activo total .....	5.151	6077,16	500	50.000
Ventas .....	5.828	6615,71	500	49.876
Flujo de caja .....	327	813,68	-60.219	48.363
Deuda LP .....	853	1970,06	-6.222	131.624
Deuda CP .....	1.901	2764,12	0	135.178
Pasivo total .....	5.151	6077,16	500	50.000
Fondos propios .....	2.455	3725,95	-118.654	46.468
				.../...

VARIABLES	Media	Desv. std.	Min.	Max.
.../...				
Rdo. neto .....	148	724,90	-62.414	46.787
Rdo. antes impuestos .....	202	864,35	-62.414	47.635
Gastos financieros .....	78	219,21	-6.416	33.517
Existencias .....	773	1500,64	0	33.737
Activo corriente .....	3.042	3881,85	0	46.834
Empleados .....	35	31,69	10	249

Tabla 3. Resumen estadístico de la muestra de empresas concursadas (en miles de euros)

VARIABLES	Media	Desv. std.	Min.	Max.
Activo total .....	11.872	83012,77	0	5.418.783
Ventas .....	4.501	23886,13	0	1.793.915
Flujo de caja .....	-367	7814,10	-560.904	128.030
Deuda LP .....	5.027	40847,67	0	2.879.822
Deuda CP .....	5.578	44783,77	0	2.333.746
Pasivo total .....	11.874	83021,53	0	5.418.783
Fondos propios .....	1.569	25387,89	-899.138	690.038
Rdo. neto .....	-520	7910,62	-562.173	125.036
Rdo. antes de impuestos .....	-544	8132,90	-541.945	124.419
Gastos financieros .....	512	5860,57	-818	401.395
Existencias .....	4.103	37909,81	0	2.868.335
Activo corriente .....	6.462	48545,46	0	3.865.814
Empleados .....	31	150,64	1	7.243

## 5.2. ANÁLISIS LOGISTIC. RESULTADOS

En primer lugar, hemos realizado una selección de ratios financieros, primero con una selección inicial de los mismos partiendo de la literatura existente, y posteriormente filtrados con un análisis discriminante<sup>11</sup>. Concretamente, se han seleccionado los siguientes ratios financieros: margen de explotación (resultado neto sobre ventas); dos ratios sobre actividad, el de existencias sobre ventas y el de activo corriente sobre ventas; y tres ratios de solvencia y liquidez: el fondo de maniobra (activo corriente sobre pasivo corriente), el del flujo de caja sobre ventas, y el activo corriente menos las existencias sobre el pasivo corriente. Posteriormente, y con el fin de evaluar las variables que incrementan o reducen la probabilidad de que una empresa se declare en concurso de acreedores, hemos realizado un análisis *logistic* con el programa de estadística STATA. Para ello se han establecido los siguientes parámetros: primero, a las empresas en concurso de acreedores se les ha asignado el código «1», y a las empresas activas el código «0». Además, el análisis *logistic* se ha planteado en un horizonte temporal que va desde un año antes del concurso de acreedores hasta cinco años antes del mismo; y el modelo se ha estimado para cada uno de dichos periodos. Y se han aplicado, en la estimación, diversas probabilidades de quiebra (0,5; 0,3 y 0,2)<sup>12</sup>.

En total se han llevado a cabo las regresiones logísticas en los escenarios que se exponen a continuación:

Tabla 4. Escenarios de la estimación del modelo *logistic*

Año	Distancia al concurso					Probabilidad		
2015	-1	-2				0,5	0,3	0,2
2014	-1	-2	-3			0,5	0,3	0,2
2012	-1	-2	-3	-4	-5	0,5	0,3	0,2
2010	-1	-2	-3	-4	-5	0,5	0,3	0,2
2008	-1	-2	-3	-4	-5	0,5	0,3	0,2

<sup>11</sup> Para la elección de las variables financieras se ha consultado Alberto Ibarra Mares, «Una perspectiva sobre la evolución en la utilización de las razones financieras o ratios», citado en Ochoa Ramírez y Toscano Moctezuma (2012, p. 80). También ha sido de especial ayuda Amat (2009).

<sup>12</sup> La estimación del modelo *logistic* ha precisado de la realización de una muestra aleatoria de 2.000 empresas activas que iguale la muestra de 2.000 concursadas. De cada una de dichas muestras se ha generado una muestra aleatoria correspondiente al 80%, y sobre el que se ha estimado el modelo. La validación del mismo se ha realizado sobre el 20% restante.

En la tabla 5 presentamos los porcentajes de pronósticos acertados y errados. El modelo estimado tiene un porcentaje de acierto total superior al 90% para la mayoría de los casos cuando la distancia a la quiebra es de un año<sup>13</sup>; esta cifra se reduce a medida que el modelo se aplica a mayor distancia al concurso de acreedores. Además, observamos que la capacidad predictiva del modelo genera mayores resultados cuando la probabilidad (que por defecto el programa de estadística STATA la sitúa en el 0,5) la reducimos a 0,3 o a 0,2.

En la tabla 6 presentamos los resultados, expresados en betas, de la regresión logística para cada uno de los escenarios estudiados, señalando las betas correspondientes al margen de explotación (resultado neto sobre ventas), a las existencias sobre ventas, al activo corriente sobre ventas, al fondo de maniobra (activo corriente sobre pasivo corriente), al *cash flow* sobre ventas y al activo corriente menos existencias sobre pasivo corriente.

Observamos que, en todos los escenarios analizados, el activo corriente sobre ventas, variable que mide la actividad (estructura económica), tiene una constante contribución positiva a la probabilidad de concurso, al igual que el margen de explotación. También tienen importancia la negatividad de las betas de los ratios de solvencia y liquidez, que nos informan que aquellas empresas que arrastran problemas operativos o de rentabilidad de negocio acaban degenerando en tensiones de tesorería o problemas generales de solvencia, e incrementan posibilidades de entrar en concurso.

Por el contrario, el ratio de existencias sobre ventas y el fondo de maniobra (activo corriente sobre pasivo corriente) son las que menos afectan a la posibilidad de un concurso, posiblemente porque la información que aportan estos ratios se solapa con otros; el ratio de existencias sobre ventas se solapa con el del activo corriente sobre ventas, y el fondo de maniobra se solapa con el activo corriente menos existencias sobre pasivo corriente.

La tabla 7 nos informa sobre los p-valores de cada una de las variables para los escenarios de análisis propuestos. El ratio con mayor significatividad para los años estudiados y distancias al concurso es el activo corriente sobre ventas, con una presencia constante. También sobresalen las variables de solvencia y liquidez: el fondo de maniobra y el activo corriente menos existencias sobre pasivo corriente. El ratio que mide las existencias sobre ventas y el margen de explotación aparecen como las variables con una menor significatividad.

---

<sup>13</sup> En los resultados obtenidos se observa que el modelo es significativo y que al menos una de las variables influye en la probabilidad de concurso.

Tabla 5. Resumen de resultados. Predicciones (2015, 2014, 2012, 2010, 2008)

Prob 0,5	2015		2014			2012				
	D-1	D-2	D-1	D-2	D-3	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
	47 %	17 %	32 %	19 %	15 %	16 %	25 %	19 %	20 %	13 %
98 %	99 %	99 %	98 %	99 %	100 %	99 %	99 %	98 %	99 %	
<b>Total</b>	<b>90 %</b>	<b>89 %</b>	<b>93 %</b>	<b>79 %</b>	<b>88 %</b>	<b>96 %</b>	<b>93 %</b>	<b>89 %</b>	<b>79 %</b>	<b>89 %</b>

	2010					2008				
	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
	10 %	27 %	20 %	15 %	16 %	50 %	40 %	22 %	26 %	13 %
100 %	100 %	100 %	100 %	99 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	
<b>Total</b>	<b>99 %</b>	<b>99 %</b>	<b>96 %</b>	<b>93 %</b>	<b>90 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>99 %</b>	<b>96 %</b>

Prob 0,3	2015		2014			2012				
	D-1	D-2	D-1	D-2	D-3	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
	60 %	27 %	45 %	45 %	20 %	20 %	31 %	25 %	41 %	15 %
97 %	98 %	99 %	91 %	98 %	100 %	99 %	98 %	89 %	99 %	
<b>Total</b>	<b>91 %</b>	<b>89 %</b>	<b>94 %</b>	<b>80 %</b>	<b>88 %</b>	<b>93 %</b>	<b>89 %</b>	<b>77 %</b>	<b>89 %</b>	

	2010					2008				
	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
Éxito código 1 .....	10 %	32 %	25 %	17 %	18 %	50 %	40 %	22 %	26 %	18 %
Éxito código 0 .....	100 %	100 %	99 %	99 %	98 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
<b>Total .....</b>	<b>99 %</b>	<b>99 %</b>	<b>96 %</b>	<b>93 %</b>	<b>89 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>99 %</b>	<b>96 %</b>

Prob 0,2	2015		2014			2012				
	D-1	D-2	D-1	D-2	D-3	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
Éxito código 1 .....	71 %	36 %	51 %	88 %	29 %	24 %	37 %	37 %	84 %	19 %
Éxito código 0 .....	95 %	96 %	97 %	50 %	96 %	99 %	97 %	95 %	50 %	96 %
<b>Total .....</b>	<b>91 %</b>	<b>89 %</b>	<b>93 %</b>	<b>59 %</b>	<b>87 %</b>	<b>96 %</b>	<b>92 %</b>	<b>87 %</b>	<b>58 %</b>	<b>87 %</b>

	2010					2008				
	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
Éxito código 1 .....	20 %	32 %	30 %	24 %	28 %	50 %	40 %	22 %	26 %	18 %
Éxito código 0 .....	100 %	100 %	99 %	98 %	96 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
<b>Total .....</b>	<b>99 %</b>	<b>99 %</b>	<b>95 %</b>	<b>92 %</b>	<b>88 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>99 %</b>	<b>96 %</b>

Tabla 6. Coeficientes beta de las variables

Variable	2015		2014			2012				
	D-1	D-2	D-1	D-2	D-3	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
Margen explotación .....	0,8541	-0,8335	0,7922	0,6369	-0,7629	2,9368	-1,6938	1,8302	-0,9793	-0,7332
Existencias sobre vtas. ....	0,2843	-0,232	-0,6199	0,0173	0,1710	0,5836	-0,3823	-0,2913	-0,1187	0,1775
Act. corriente sobre vtas. ....	0,0170	0,5992	0,6768	0,7872	0,6557	0,7690	1,0585	0,9356	0,8310	0,4058
Act. corriente sobre pasivo corriente .....	-0,0002	-0,0003	-5,5402	-0,0002	-0,0003	-0,0001	-3,6001	-5,7702	-8,2203	-0,0001
Cash flow operativo sobre vtas. ....	-7,9989	-1,3357	-5,4398	-1,3418	0,4065	-0,6309	-2,2511	-5,1009	-2,7240	-2,3185
Act. corriente menos exist. sobre pasivo corriente .....	-0,1228	0,0090	-1,3469	-0,2959	0,0011	-0,3049	-0,5529	-0,5491	-0,3917	0,0089
Constante.....	-1,6515	-2,2344	-1,4937	-1,1828	-2,2657	-3,1400	-2,5011	-1,7468	-1,1277	-2,2520

Variable	2010					2008				
	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
Margen de explotación .....	-3,6681	7,5402	9,2384	0,0666	4,9425	-0,4470	-2,8235	-7,3610	2,1301	4,8247
Existencias sobre vtas. ....	-0,5951	0,0594	0,7998	0,3382	0,2406	-0,2032	-0,7492	-0,3314	0,1673	1,3455
Act. corriente sobre vtas. ....	0,8707	1,1931	0,8993	0,6482	0,8135	0,3007	0,5442	0,4418	0,1236	-0,30701455
Act. corriente sobre pasivo corriente .....	-4,6401	-0,0002	-0,0001	-6,3802	-0,0001	0,0002	0,0002	0,0001	-3,6001	2,6
										.../...

Año	2010					2008				
	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
...										
Cash flow operativo sobre vtas. ....	2,2105	-10,2803	-9,6319	-2,5249	-6,2625	2,2137	4,8666	8,2790	-4,7353	-4,6635
Act. corriente menos exist. sobre pasivo corriente .....	-1,1683	-0,1345	-0,6109	-0,1932	-0,4738	-4,1556	-1,2459	-1,5579	-0,8937	0,0211
Constante .....	-4,4995	-4,7628	-2,7414	-2,6124	-1,7778	-4,9506	-5,5319	-4,6879	-3,5381	-3,1385

Tabla 7. Resultados p-valor

Año	2015			2014			2012				
	D-1	D-2	D-3	D-1	D-2	D-3	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
Margen explotación .....	0,612	0,459	0,698	0,39	0,356	0,253	0,184	0,356	0,001	0,43	
Existencias sobre vtas. ....	0,04	0,227	0,069	0,932	0,346	0,099	0,201	0,346	0,57	0,435	
Act. corriente sobre vtas. ....	0,824	0	0,033	0	0	0,003	0	0	0	0,002	
Act. corriente sobre pasivo corriente .....	0,000	0,000	0,237	0,000	0,000	0,000	0,038	0,000	0,003	0,000	
Cash flow operativo sobre vtas. ....	0,000	0,278	0,010	0,106	0,631	0,255	0,107	0,631	0,000	0,033	
Act. corriente menos exist. sobre pasivo corriente .....	0,031	0,47	0	0	0,613	0,01	0	0,613	0	0,257	
Constante .....	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	

Variable	2010					2008				
	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5	D-1	D-2	D-3	D-4	D-5
Margen explotación .....	0,279	0,161	0,002	0,969	0,009	0,578	0,781	0,033	0,578	0,175
Existencias sobre vtas. ....	0,477	0,935	0,042	0,277	0,437	0,775	0,473	0,454	0,679	0,08
Act. corriente sobre vtas. ....	0,132	0	0	0,001	0	0,02	0,409	0,2	0,704	0,46
Act. corriente sobre pasivo corriente .....	0,780	0,022	0,012	0,012	0,003	0,183	0,004	0,055	0,738	0,414
Cash flow operativo sobre vtas. ....	0,519	0,067	0,002	0,166	0,002	0,069	0,634	0,087	0,305	0,191
Act. corriente menos exist. sobre pasivo corriente .....	0,124	0,358	0,001	0,024	0	0,074	0,173	0,048	0,068	0,061
Constante .....	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

## 6. CONCLUSIONES

En el marco de debates académicos sobre la tasa de mortandad de empresas concursadas, este trabajo ha mostrado, a través de un análisis financiero y de un modelo de predicción del fracaso empresarial, que los síntomas de deficiencias operativas y financieras en las empresas no coinciden en el tiempo con su declaración del concurso sino mucho antes. En otras palabras, el fracaso empresarial de facto antecede significativamente al fracaso legal. No solo se confirma la naturaleza laxa de la normativa concursal, sino que se corrobora que la entrada en concurso de acreedores es, casi de hecho, el paso inexorable hacia la liquidación del negocio.

La investigación ha buscado obtener una muestra de pymes con la mayor presencia posible de concursadas. Las dificultades para alcanzar este propósito ya avanzan algunas ideas relevantes para este trabajo: las empresas concursadas tienen una rápida degradación que conduce a su liquidación (por ello, y a pesar de las evidencias sobre la prolongación en el tiempo de los concursos, la gran mayoría acaba en el cese de actividad). Es por ello que la muestra inicial ha tenido criterios diferentes para activas y concursadas, siendo para esta última mucho más flexibles (asumiendo la rápida degradación de los estados financieros en fase posterior a la entrada en concurso). La muestra se ha buscado para el periodo 2007-2015, con el fin de obtener un periodo amplio y evitar información exclusiva de periodos de bonanza o de crisis.

Los resultados del modelo logistic indican que el activo corriente sobre ventas, al igual que el margen de explotación, inciden en la posibilidad de quiebra de una empresa. Y el peso negativo de los indicadores de solvencia y liquidez anticipa, de manera concluyente, la posibilidad de que una empresa quiebre. Estos hechos son observados en perspectiva: a mayor distancia a la quiebra, mayor peso de los indicadores operativos (actividad y rentabilidad operativa); a menor distancia, se incrementa con rapidez el peso negativo de los indicadores de solvencia y liquidez.

Este resultado informa que existen indicadores financieros con capacidad de anticipar la quiebra de una empresa con una distancia al concurso de cinco años. Y confirma la hipótesis inicial sobre la laxitud de la normativa concursal: las empresas que declaran el concurso lo hacen con una elevada degradación operativa (arrastrada durante años), que desemboca en un colapso de liquidez. Ello explica la baja tasa de supervivencia de las empresas en concurso.

A lo largo de la investigación han surgido diversas cuestiones que plantean nuevas líneas de trabajo. En primer lugar, parece necesaria la aplicación de nuevas técnicas de estimación, tales como los árboles de decisión o la inteligencia artificial. Adicionalmente, un análisis de la estructura de capital de las pymes industriales españolas podría arrojar luz sobre algunas de las cuestiones aquí planteadas acerca del fracaso empresarial. Finalmente, la aplicación del enfoque de la teoría de agencia podría ayudar a identificar algunos de los vicios aquí detectados, para contribuir a una visión global sobre la dinámica que rodea los concursos de acreedores de pymes en España.

## Referencias bibliográficas

- AFME (Association for Financial Markets in Europe). (2016). [Online] Potential Economic Gains from Reforming Insolvency Law in Europe [fecha de consulta: 22 de agosto de 2017].
- Amat, O. (2009). *Análisis de Estados Financieros. Fundamentos y aplicaciones*. (8.ª ed.). Barcelona: Planeta.
- Arroyo, I. y Morral, R. (2012). *Teoría y práctica del derecho concursal*. Madrid: Tecnos.
- Aznar Giner, E. (2014). *La reforma concursal del Real Decreto-ley 4/2014, en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Blanco, A., Irimia, A. y Oliver, M. D. (2012). The Prediction of Bankruptcy of Small Firms in the UK using Logistic Regression. *Análisis Financiero*, 118, 32-40.
- BOE. Ley 22/2003, de 9 de julio [fecha de consulta: 25 de julio de 2017].
- Campuzano, A. B., Sebastián, R. y Tortuero, J. (2013). *Esquemas de derecho concursal*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Calendario Macías, M. I. (2012). *Lecciones de Derecho Concursal*. Madrid: Tecnos.
- Fariñas, J. C. y Fernández de Guevara Radoselovics, J. (Eds.). (2014). *La empresa española ante la crisis del modelo productivo. Productividad, competitividad e innovación*. Madrid: Fundación BBVA.
- García Gallego, A. y Mures Quintana, M. J. (2013). La muestra de empresas en los modelos de predicción del fracaso: influencia en los resultados de clasificación. *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, 15, 131-50.
- García Posada, M. y Mora Sanguinetti, J. S. (2014). Are there alternatives to bankruptcy? A Study of Small Business Distress in Spain. *SERIEs*, 5(2-3), 1-55.
- García Posada, M. y Vegas, R. (2016). Las reformas de la ley concursal durante la Gran Recesión. [Online] *Banco de España. Documentos de Trabajo*, 1610 [fecha de consulta: 24 de agosto de 2017].
- Gil de Albornoz, B. y Giner, B. (2013). Predicción del fracaso empresarial en los sectores de construcción e inmobiliario: modelos generales vs. específicos. *Universia Business Review*, 3, 118-31.
- Las pymes generan el 70 % del empleo en el último año (28 de noviembre de 2011). [Online] *Cinco Días* [fecha de consulta: 22 de agosto de 2017].
- López Gutiérrez, C., García Olalla, M. y Torre Olmo, B. (2011). Valoración económica de la eficiencia de los sistemas concursales: Un análisis empírico internacional. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 40, 221-50.
- López Gutiérrez, C., Torre Olmo, B. y Sanfilippo Azofra, S. (2012). Firms Performance under Different Bankruptcy Systems: A Europe-USA Empirical Analysis. *Accounting and Finance*, 52, 849-72.
- MINET (Ministerio de Industria, Energía y Turismo). (2016). [Online] *Estadísticas pyme. Evolución e indicadores*, 14 [fecha de consulta: 22 de agosto de 2017].
- Ochoa Ramírez, S. A. y Toscano Moctezuma, J. A. (2012). Revisión crítica de la literatura sobre el análisis financiero de las empresas. *Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*, 21, 73-100.
- Sánchez Vidal, J. y Martín Ugedo, J. F. (2005). Financing preferences of Spanish firms: Evidence on the pecking order theory. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 25(4), 341-355.

- Unión Europea. (2015). *Guía del usuario sobre el concepto de pyme*. [Online] [fecha de consulta: 27 de julio de 2018].
- Van Hemmen Almazor, E. (2015). [Online] *Estadística concursal. Anuario 2015*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad, Bienes Muebles y Mercantiles de España [fecha de consulta: 24 de agosto de 2017].

## Evaluación de la eficacia de nuestra contabilidad analítica. Confrontación márgenes contables versus márgenes ERP

**José Luis Mauri de Alarcón**

*Colegiado del Ilustre Colegio de Economistas de Sevilla  
Miembro del Registro Economistas Asesores Fiscales (REAF)*

---

### EXTRACTO

Los ERP de gestión, utilizados por gran cantidad de pymes, nos brindan información del margen bruto obtenido en la venta de los productos calculado por diferencia entre el precio de venta y los costes asignados a los productos vendidos. La contabilidad analítica del mismo periodo analizado nos dará un margen contable que, casi irremediamente, será diferente del obtenido por las estadísticas suministradas por el ERP de gestión. En este estudio analizamos cuáles son los orígenes de estas diferencias y cómo su análisis nos permitirá mejorar nuestra asignación de costes a los productos.

**Palabras clave:** margen bruto; coste; contabilidad analítica; ERP.

---

*Fecha de entrada: 06-09-2018 / Fecha de aceptación: 19-09-2018*

## Evaluation of the effectiveness of our cost accounting. Comparing accounting margins and ERP margins

José Luis Mauri de Alarcón

---

### ABSTRACT

Management ERP systems, used by a large number of SMEs, provide us with information about the gross margin on the sale of products, calculated as the difference between the sale price and the costs allocated to the products sold. Cost accounting for the same period analysed, give us an accounting margin that will, almost irremediably, be different from the one obtained using statistics provided by the management ERP system. In this paper, we analyse the factors underlying these differences and how their analysis will allow us to improve our allocation of costs to products.

**Keywords:** gross margin; cost; analytical accounting; ERP.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Margen contable (contabilidad financiera y analítica) versus margen teórico
3. Ajustes al precio de venta. Abonos realizados contra cuentas contables
4. Ajustes al coste
  - 4.1. Valoración de existencias
  - 4.2. Ajustes al coste del producto fabricado
    - 4.2.1. Correcta imputación de los costes de entradas de almacén de materias primas y auxiliares
    - 4.2.2. Regularizaciones de almacén
    - 4.2.3. *Rappels* y otros descuentos de proveedores de materias primas y auxiliares posteriores a la compra
    - 4.2.4. Correcta imputación de los gastos de fabricación al valor del producto fabricado
    - 4.2.5. Deterioro de valor del producto fabricado
    - 4.2.6. Conclusiones respecto a las existencias finales de un periodo
  - 4.3. Ajustes al coste del producto comercializado y empresas de servicios
5. Tabla auxiliar de búsqueda de diferencias en costes

### Cómo citar este estudio:

Mauri de Alarcón, J. L. (2018). Evaluación de la eficacia de nuestra contabilidad analítica. Confrontación márgenes contables versus márgenes ERP. *RCyT. CEF*, 427, 213-228.

## 1. INTRODUCCIÓN

Uno de los principales objetivos que persiguen las empresas al aplicar una contabilidad analítica es obtener información sobre la estructura de costes de los productos o servicios que ponen en el mercado. Esta información, bien analizada, será un instrumento de enorme utilidad para la toma de decisiones inherente a la dirección de empresa. Conocer la rentabilidad por producto, por servicio, por cliente o por establecimiento es decisivo para el éxito en el desempeño de una empresa ya que nos informa sobre la aportación de cada segmento al resultado.

Siendo el margen bruto la diferencia entre el importe de la venta y el coste asignado al producto vendido, de la información que nos ofrecen las diferentes aplicaciones informáticas de planificación de recursos empresariales (ERP por sus siglas en inglés) obtendremos un margen bruto teórico que se debería aproximar al margen bruto contable que nos ofrece la contabilidad financiera y analítica para un mismo periodo.

En este estudio, mediante la conciliación de estos dos márgenes, analizamos un procedimiento de comprensión y cuantificación de los factores que provocan las diferencias entre ambos, que ayudará a entender con mayor información el resultado de un periodo y mejorar el proceso de imputación de costes.

## 2. MARGEN CONTABLE (CONTABILIDAD FINANCIERA Y ANALÍTICA) VERSUS MARGEN TEÓRICO

Si nuestra empresa fabrica todo o parte de los productos que vende, como paso previo deberemos tener a disposición una cuenta de pérdidas y ganancias que, mediante el apoyo de la contabilidad analítica por departamentos, nos permita agrupar aquellos costes directamente o indirectamente imputables al proceso de fabricación. Esta cuenta de pérdidas y ganancias analítica (limitada al cálculo del margen bruto) diferenciará el margen obtenido de la venta del producto fabricado y del comercializado:

+ Ventas productos terminados

- Consumo de materias primas y otras materias consumibles

- Gastos compras

.../...

<p>.../...</p> <p>+/- Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</p> <p>- Gastos personal fabricación (*)</p> <p>- Otros gastos fabricación (*)</p> <p>- Amortización fabricación (*)</p> <p>+/- Deterioro productos terminados</p>
<b>Margen bruto contable fabricado = X1</b>
(*) Información obtenida de la contabilidad analítica por departamentos.

Los saldos de las cuentas contables que deben formar parte de esta cuenta de pérdidas y ganancias limitada al cálculo del margen contable se corresponderán con aquellos consumos de materias primas, consumibles, productos terminados y gastos en recursos correspondientes al proceso de fabricación, aunque no todos deban formar parte del coste de producción de acuerdo con la normativa contable que analizaremos posteriormente.

Para los productos comercializados, el margen contable bruto lo obtendríamos por la diferencia entre los consumos de los productos, incluyendo el coste inherente a las compras y los posibles ajustes por el deterioro de valor.

<p>+ Ventas productos comercializados</p> <p>- Consumo de mercaderías</p> <p>- Gastos compras</p> <p>+/- Deterioro productos comercializados</p>
<b>Margen bruto contable comercializado = X2</b>

En ambas tablas separamos el gasto inherente a la compras (transporte, seguros, etc.) del resto del cálculo del consumo porque estos gastos formarán parte del análisis posterior.

Por otro lado, si nuestra aplicación informática de gestión nos lo permite, y está configurada de forma que las variaciones de existencias se registren movimiento a movimiento (no por diferencias entre existencias iniciales y finales de un periodo), la tabla de movimientos de almacén nos proporcionará la información de los márgenes obtenidos por la diferencia entre el importe de la venta y el coste asignado a la venta de cada producto:

Producto	Venta	Coste	Margen
Producto 1 .....	v1	c1	m1
Producto 2 .....	v2	c2	m2
Producto 3 .....	v3	c3	m3
	<b>Suma de venta</b>	<b>Suma de coste</b>	<b>Suma de margen = (y)</b>

Esta valoración del coste de los productos en la tabla que recoge la salida de almacén debido a las ventas, contablemente se corresponde a todos los movimientos de las cuentas de variaciones de existencias derivada de la facturación de nuestras ventas.

La comparación entre el margen obtenido de nuestra contabilidad analítica (al que nos referiremos como margen contable) (X) con el margen obtenido por todas nuestras ventas de productos, con su coste asignado (al que nos referiremos como margen teórico) (Y), nos mostrará una diferencia que se debe conciliar mediante la búsqueda de ajustes al precio de venta y al coste del producto.

Estas diferencias, como veremos más adelante, no necesariamente supondrán unas desviaciones en costes y, por tanto, un error en la valoración del producto.

### 3. AJUSTES AL PRECIO DE VENTA. ABONOS REALIZADOS CONTRA CUENTAS CONTABLES

La información de la tabla de movimientos de productos del ERP recogerá el importe de la venta de un producto deduciendo los descuentos aplicados en la factura pero no los descuentos realizados con posterioridad contra cuentas contables que, de esta forma, solo se reflejarán en el margen contable. En este grupo englobaríamos los *rappels* o cualquier descuento realizado en un momento posterior a la venta contra una cuenta contable.

### 4. AJUSTES AL COSTE

#### 4.1. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

La determinación del coste de adquisición o del coste de producción de las existencias de materias primas, auxiliares, mercaderías y productos terminados está regulada en el Plan General de Contabilidad (PGC), tanto en la primera parte, «Marco conceptual de la contabilidad», que en su punto 6.º nos define el concepto de coste, como más profundamente en la norma de registro y valoración 10.<sup>a</sup>, «Existencias», en la que se nos informa de cómo realizar esta valoración.

Esta normativa fue desarrollada por los criterios para la determinación del coste de producción contenida en la Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En noviembre de 2017 se publicó la última revisión de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n.º 2 («Existencias») que, aunque solo es exigible en la formulación de las cuentas anuales consolidadas de algunas sociedades, la hemos considerado de interés en este estudio.

Sin ser el objeto del mismo, se acompaña un pequeño resumen no exhaustivo de la normativa, centrándonos en aquellos puntos de mayor interés para este estudio:

- a) Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por el menor de:
  - Su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.
  - Su valor realizable neto.
- b) El precio de adquisición se minorará en los descuentos comerciales y rebajas, y se incrementará por todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para la venta.
- c) El coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos directamente o indirectamente imputables al activo.
- d) Los costes indirectamente imputables al activo formarán parte del coste de producción en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación y se imputarán considerando un nivel de utilización normal de la capacidad de trabajo de los medios de producción.
- e) Los costes de inactividad o subactividad no se incorporarán al valor de las existencias.
- f) Atendiendo al principio de importancia relativa, el coste estándar podrá ser utilizado siempre que su aplicación no dé como resultado que el valor difiera significativamente del valor de producción definido por la norma.
- g) En la resolución del ICAC, las mermas de productos terminados se consideran pérdidas del ejercicio y las de consumibles derivadas del proceso de fabricación formarán parte del valor del producto. La NIC 2 excluye de este valor, debiendo ser reconocidas como gasto del ejercicio, las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción (estos dos últimos conceptos podrían estar incluidos en la subactividad).
- h) Los gastos financieros solo se incorporarán al valor de las existencias cuando el periodo de elaboración para estar en condiciones de ser vendidas supere el año.
- i) Son válidos el coste medio ponderado y el FIFO como métodos de valoración de las existencias.

## 4.2. AJUSTES AL COSTE DEL PRODUCTO FABRICADO

### 4.2.1. Correcta imputación de los costes de entradas de almacén de materias primas y auxiliares

Lógicamente, el registro contable de las compras no debe producir beneficios ni pérdidas. La suma de las compras más los gastos inherentes a estas compras se debe corresponder con el valor de las entradas en almacén de forma que se produzca un efecto neutro en el resultado de la empresa. Normalmente, en los ERP de gestión, al registrar una compra, incrementarán su valor aplicando un porcentaje al precio de adquisición para que la entrada en almacén del producto adquirido recoja su valor correcto incluyendo estos gastos inherentes de compra. No obstante, de la comparación de los apuntes en la cuenta contable de las compras y los gastos inherentes a las mismas con el valor asignado en las cuentas de variación de existencias (en la parte que se corresponde con la entrada de estos productos en el almacén) podemos encontrar diferencias que van a incidir en el resultado. Es decir, visto desde la contabilidad, si el valor de entrada en almacén es inferior a la suma de la compra más los gastos adicionales, el proceso de compra nos producirá una pérdida contable. Visto desde el punto de vista de la valoración de la materia prima y auxiliar, esta estará infravalorada provocando que el producto terminado también lo esté y, por tanto, nos dará un margen incorrecto en el momento de registrar su venta.

### 4.2.2. Regularizaciones de almacén

La conciliación del inventario físico con el inventario permanente que nos da el sistema de gestión determinará regularizaciones de inventario para su ajuste.

Podemos encontrarnos con mermas en productos fabricados (perdidos o desechados por el control de calidad) que, atendiendo a los criterios expuestos por el ICAC, no deberán formar parte de la valoración de los productos terminados pero sí provocarán diferencias entre el margen teórico y el margen contable.

En los procesos de fabricación realizados por los ERP de gestión, además de los recursos empleados, se utiliza en la valoración una lista de materiales a incorporar en el producto fabricado con un consumo estimado en unidades físicas, incluyendo una estimación de las mermas de estos materiales incurridas en el proceso de fabricación. El coste en unidades monetarias de cada consumible se irá modificando en el tiempo en función de la evolución de su precio, ya sea empleando el método del coste medio ponderado o FIFO. Por tanto, estaremos ante un método de coste estándar respecto a las unidades físicas consumidas, determinando un consumo teórico que diferirá, en mayor o menor medida, de la realidad, provocando diferencias en el inventario que deberán ser regularizadas para conciliar el inventario permanente con el físico real.

Estas regularizaciones por desviaciones en el consumo de materias primas y consumibles (que reflejan una inexactitud en los costes de producción asignados al estimar una merma dife-

rente de la real) nos provocarán movimientos en las cuentas de variaciones de existencias afectando al margen contable sin que tengan reflejo en el margen teórico.

#### 4.2.3. *Rappels* y otros descuentos de proveedores de materias primas y auxiliares posteriores a la compra

Atendiendo al principio de prudencia, la práctica normal será que el valor de la entrada de materiales en almacén solo recoja los descuentos aplicados en la misma factura de compra. Descuentos posteriores, como pueden ser los *rappels* conseguidos por llegar a determinados volúmenes, afectarán al resultado contable pero no estarán recogidos en el valor asignado a la compra en el momento de su entrada en el almacén. Aunque el ICAC, en la norma undécima, punto 7, de la Resolución de 14 de abril de 2015, nos dice que los *rappels* se imputarán como menor valor de las existencias que los causaron (en la medida que estas puedan ser identificadas), por la diferencia temporal entre el momento de la compra y el momento del *rappel*, una parte o la totalidad de estas existencias ya no formarán parte de nuestro inventario y no modificarán el coste de productos ya fabricados y vendidos. En consecuencia, en gran medida, los *rappels* no afectarán al margen teórico de las ventas de un periodo pero sí al margen contable minorando el valor de las compras del periodo.

#### 4.2.4. Correcta imputación de los gastos de fabricación al valor del producto fabricado

El valor asignado a un producto fabricado en la empresa será la suma de las materias primas y auxiliares consumidas en el proceso más los recursos empleados, incluyendo la amortización, imputables al proceso de fabricación. El ERP de gestión utilizará diferentes mecanismos para la imputación de estos costes de transformación a una producción. Por ejemplo, establecerá un coste de hora/máquina a cada proceso productivo para asignar un coste de recursos al producto final fabricado. Por tanto, estaremos de nuevo frente a un coste estándar en cuanto a los recursos empleados puesto que estimará un tiempo empleado en cada producto fabricado que, en mayor o menor medida, diferirá del real.

Que con este coste hora/máquina consigamos imputar a los productos fabricados en un periodo el importe del gasto real soportado en el proceso de fabricación no solo va a depender de la estimación correcta del coste por hora de los diferentes procesos involucrados, sino también tendrá incidencia la productividad lograda en ese periodo. El ICAC (norma cuarta, punto 2, de la Resolución de 14 de abril de 2015) nos explica que los costes indirectos se distribuirán en los productos considerando una utilización total de la capacidad productiva normal. En términos parecidos se expresa la NIC 2:

«El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias norma-

les, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento».

Es decir, estimaremos la productividad futura que tendremos con base en nuestros valores históricos. Una alteración significativa en nuestra productividad incidirá en la correcta asunción del real gasto de fabricación en la valoración del producto fabricado.

No obstante, se ha de considerar que los costes de inactividad o subactividad (norma cuarta.2 b) de la Resolución del ICAC de 14 abril de 2015) no formarán parte del coste del producto (es decir, pueden provocar una diferencia entre el margen teórico y el margen contable si estos costes están incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias analítica dentro de los propios de fabricación, sin ser realmente un error en la valoración del producto).

Del mismo modo, la NIC 2, en su punto 13, considera que en «En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del coste». Afirmación que no contradice la norma contable española, que también impide la valoración por encima del coste.

La comprobación del acierto obtenido estimando el coste de la hora (o cualquier otro método de asignación de recursos a un producción) y/o la productividad la realizaremos comparando la suma de los recursos imputados en la valoración de los productos fabricados en un determinado periodo de tiempo con el valor real de los gastos de fábrica en ese periodo que nos dé la contabilidad analítica por departamentos. La suma de los recursos imputados a los productos fabricados la obtendremos por la diferencia entre el valor de entrada en almacén del producto fabricado y el valor de las materias primas y otros consumibles utilizados en la fabricación. Tal como explicábamos en el epígrafe 4.2.1, visto desde el resultado, si el valor de los recursos sumados en el total de la producción de un periodo es inferior a la suma de los gastos reales de fabricación contabilizados, el proceso de fabricación producirá una pérdida contable (o un beneficio en caso contrario que nos llevaría a incumplir la norma al valorar las existencias por encima de su coste). Visto desde el punto de vista de la valoración del producto, en la medida que esta diferencia esté provocada por costes que debieron formar parte de la valoración del producto, este estará infravalorado (o supervalorado) mostrándonos un margen incorrecto en el momento de venderlo. El análisis de estas diferencias nos podrá llevar a la revisión y, en su caso, actualización del coste por hora o bien a una modificación del ratio de productividad para acercarlo a la realidad.

#### 4.2.5. Deterioro de valor del producto fabricado

Los productos que por obsolescencia u otros motivos deban ser deteriorados porque su valor en inventario sea menor a su valor realizable neto provocarán otro ajuste de conciliación entre costes. El apartado 2, «Valoración posterior», de la norma de registro y valoración n.º 10 del PGC nos lleva a considerar gasto del ejercicio la corrección valorativa producida cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción. En términos parecidos se pronuncia la NIC 2:

«La práctica de rebajar el saldo, hasta que el coste sea igual al valor realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso».

Este ajuste al valor contable de las existencias en la práctica provocará un gasto por corrección contable que no afectará al margen obtenido por los productos vendidos. Por tanto, observamos de nuevo un coste (o beneficio en caso de reversión) sin efecto en el margen teórico de las ventas pero sí en el margen contable del periodo.

#### 4.2.6. Conclusiones respecto a las existencias finales de un periodo

Del análisis de aquellos ajustes antes relacionados que sí hayan provocado una errónea valoración del producto, atendiendo al principio de importancia relativa, y cuantificando cómo afectan estos errores en el valor de las existencias finales de un periodo, nos veremos en la necesidad o no de modificar su valoración.

#### 4.3. AJUSTES AL COSTE DEL PRODUCTO COMERCIALIZADO Y EMPRESAS DE SERVICIOS

Todos los ajustes comentados para el producto fabricado, a excepción del correspondiente a los gastos de fabricación, son aplicables, con intervención de diferentes cuentas contables, al producto comercializado. De la misma forma, las empresas de servicios, si asignan en su sistema de gestión un valor de coste a los diferentes servicios que ponen en el mercado, pueden y deben conseguir esta conciliación comparando el margen asignado a los servicios prestados con el margen contable obtenido de la contabilidad analítica y financiera.

### 5. TABLA AUXILIAR DE BÚSQUEDA DE DIFERENCIAS EN COSTES

Algunos de los ajustes, como es el caso de los *rappels* de proveedores o los deterioros de valor de las existencias, son fáciles de identificar y cuantificar.

El resto de diferencias surgirán del análisis de las cuentas de variaciones de existencias. Los movimientos de las cuentas de variaciones de existencias tienen diferentes orígenes: movimientos por las compras, por la producción, por las ventas (que nos proporcionan el coste teórico de las ventas y su correspondiente margen teórico) y movimientos por las regularizaciones de inventario. Analizando estos movimientos comprobaremos el efecto en la cuenta de resultados provocado por los procesos de compras y fabricación. También nos informará de la incidencia en el resultado de las regularizaciones. La siguiente tabla nos facilitará el cálculo:

Fabricado	Saldos periodo	Compras	Ventas	Fabricación	Regularización
<b>Consumo de materias primas y otras materias consumibles</b>					
Compras de materias primas .		A			
Compras de otros aprovisionamientos .....		B			
Variación de materias primas .		C1		C2	C3
Variación de otros aprovisionamientos .....		D1		D2	D3
Gastos compras materias primas		E			
Gastos compras otros aprovisionamientos .....		F			
<b>Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación .....</b>			G1	G2	G3
<b>Recursos proceso fabricación</b>					
Gastos personal fábrica .....				H	
Gastos fábrica .....				I	
Amortización fábrica .....				J	
		Gastos compras no imputados		Gastos fábrica no imputados	Pérdidas o beneficios por regularización
Cálculo del ajuste .....		C1 + D1 + A + + B + E + F		G2 + C2 + D2 + + H + I + J	C3 + D3 + G3
(Saldos deudores positivos y acreedores negativos)					

Desglosando el importe de la cuentas de variaciones de existencias por su procedencia podremos obtener en cada columna de la tabla el ajuste buscado. El importe del saldo de la variación correspondiente a la columna «Ventas» G1 coincide con la suma del coste asignado en el ERP a las ventas de cada producto en ese periodo, siendo, por tanto, el origen del coste y del margen teórico.

Para productos comercializados utilizaremos la misma tabla pero adaptada a las cuentas contables que forman parte del consumo de mercaderías.

Analizaremos este proceso de conciliación con un ejemplo de la comparación del margen teórico y contable correspondientes a la venta de productos fabricados.

### EJEMPLO

La empresa SMRBB fabrica cinco productos diferentes. Durante el ejercicio 20XX, la relación de productos vendidos con su importe de venta en unidades monetarias y coste asignado se muestra en la siguiente tabla obtenida de nuestro ERP de gestión:

Tabla movimientos de productos	Ventas €	Coste €	Margen €	%
Producto 1 .....	2.000	- 1.480	520	26,00 %
Producto 2 .....	1.500	- 1.120	380	25,33 %
Producto 3 .....	7.025	- 5.214	1.811	25,78 %
Producto 4 .....	4.000	- 3.010	990	24,75 %
Producto 5 .....	500	- 346	154	30,80 %
	<b>15.025</b>	<b>- 11.170</b>	<b>3.855</b>	<b>25,66 %</b>

La cuenta de pérdidas y ganancias analítica, que tiene identificados los costes inherentes al proceso de fabricación, nos da el siguiente resultado en euros:

+ Ventas productos terminados .....	15.000	100,00 %
- Consumo de materias primas y otras materias consumibles .....	(13.695)	- 91,30 %
- Gastos compras materias primas y auxiliares .....	(252)	- 1,68 %
+/- Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación .....	6.865	45,77 %
- Gastos personal fabricación .....	(2.120)	- 14,13 %
		.../...

.../...

.../...

.../...		
- Otros gastos fábrica .....	(1.541)	- 10,27 %
- Amortización fábrica .....	(445)	- 2,97 %
+/- Deterioro productos terminados .....	(25)	- 0,17 %
<b>Margen contable bruto fabricado .....</b>	<b>3.787</b>	<b>25,25 %</b>
Coste contable .....	(11.213)	- 74,75 %

Por tanto, el margen teórico de la venta de 3.855 euros difiere en 68 euros del margen contable, 3.787 euros.

Buscando la conciliación de estos dos márgenes hemos encontrado que se han producido los siguientes hechos:

Algunos de nuestros clientes han alcanzado el volumen de compras pactado, correspondiéndoles un premio de 25 euros.

Por cumplimiento de objetivos de compras, nuestros proveedores nos han premiado con un premio anual de 11 euros. Los productos adquiridos ya no se encuentran entre las existencias.

Al final del ejercicio hemos detectado que algunos productos de nuestro inventario han quedado obsoletos, siendo su valor realizable neto menor a su coste en 25 euros.

Del análisis de la contabilidad hemos obtenido la siguiente tabla valorada en euros:

	Saldos periodo	Compras	Ventas	Fabricación	Reg.
<b>c) Consumo de materias primas y otras materias consumibles (sin considerar el <i>rappel</i> proveedores) .....</b>	13.958				
Compras de materias primas .....	9.900	9.900			
Compras de otros aprovisionamientos	620	620			
Variación de materias primas .....	1.077	- 10.120		11.200	3
Variación de otros aprovisionamientos	2.109	- 640		2.750	1
					.../...

.../...

.../...

	Saldos periodo	Compras	Ventas	Fabricación	Reg.
.../...					
Gastos compras materias primas .....	220	220			
Gastos compras otros aprovisionamientos .....	32	32			
<b>b) Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación .....</b>	-6.865		11.170	-18.040	-5
<b>Recursos de fabricación .....</b>	4.106				
e) Gastos personal fábrica .....	2.120			2.120	
f) Gastos fábrica .....	1.541			1.541	
h) Amortización fábrica .....	445			445	
		<i>Gastos compras no imputados</i>	<i>Ventas</i>	<i>Gastos fabrica no imputados</i>	<i>Reg.</i>
<b>Ajustes</b>		12		16	1

De la tabla se deduce que :

Las compras de materias primas y auxiliares han ascendido a 10.520 euros con un gasto inherente a las compras de 252 euros. Sin embargo, el valor de entrada en almacén de estas compras suma 10.760 euros. Por tanto, la entrada en almacén de las materias primas y auxiliares está infravalorada en 12 euros.

Los recursos, incluida la amortización, aplicados al proceso de fabricación ascienden a 4.106 euros. Sin embargo, en las diferentes órdenes de producción (ODP), los recursos imputados a los diferentes productos solo suman 4.090 euros. Por tanto, 16 euros de gastos de fabricación no se han imputado a los productos.

De la conciliación de nuestro inventario hemos detectados mermas y diferencias positivas que han provocado los siguientes movimientos de ajustes de entrada y salida en el inventario permanente: Producto fabricado - 5 euros; materia prima + 3 euros; materias auxiliares + 1 euros.

Una vez obtenida esta información, hemos podido conciliar ambos márgenes:

.../...

.../...

Concepto	Importe 2017	
<b>Venta ERP</b> .....	15.025,00	100,17 %
<i>Rappels</i> ventas fabricado .....	(25,00)	- 0,17 %
Venta real (contabilidad) .....	<b>15.000,00</b>	<b>100,00 %</b>
<b>Coste teórico ERP</b> .....	(11.170,00)	- 74,47 %
Diferencias gasto real fábrica respecto al imputado en ODP (*)	(16,00)	- 0,11%
Gastos compras materias primas y auxiliares no imputados ...	(12,00)	- 0,08 %
<i>Rappels</i> compras materia primas .....	11,00	0,07 %
Regularizaciones inventario producto terminado (**) .....	(5,00)	- 0,03 %
Regularizaciones inventario materia prima .....	3,00	0,02 %
Regularizaciones inventario materias auxiliares .....	1,00	0,006 %
Deterioro contable por obsolescencia .....	(25,00)	- 0,17%
<b>Coste real (contabilidad)</b> .....	<b>(11.213,00)</b>	- 74,75 %
<b>Margen real (contabilidad)</b> .....	<b>3.787</b>	<b>25,25 %</b>
(*) ODP = Órdenes de producción.		
(**) En el ejemplo, la merma la consideramos integrante del coste a efectos de la determinación del margen contable aunque, de acuerdo a la norma, estas mermas no forman parte del coste del producto.		