

- **La inconstitucionalidad del IIVTNU: consecuencias.** *Diego Marín-Barnuevo Fabo*
- **SII en la gestión de los libros del IVA (y II).** *Antonio Longás Lafuente*
- **La clasificación catastral del suelo tras la Ley 13/2015.** *Neus Teixidor Martínez*
- **Interrupción de la prescripción y caducidad del procedimiento.** *José Miguel Martín Rodríguez*
- **Deducibilidad de los intereses de demora en el IS.** *Miguel Wert Ortega*
- **La actividad de visado de los colegios profesionales.** *José Pedreira Menéndez*
- **Caso práctico IRPF (2016).** *José Rivaya Fernández-Santa Eulalia*
- **El capital social interorganizacional y el conocimiento externo.** *Beatriz Ortiz García Navas*
- **Caso práctico de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social.** *Javier Romano Aparicio*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Abril 2017 – Número 409

PRESIDENTE EJECUTIVO

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

DIRECTOR

Alejandro Blázquez Lidoy (*Catedrático Acreditado de Derecho Financiero y Tributario. Profesor Titular URJC. Abogado y Auditor de Cuentas*)

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

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

CONSEJO ASESOR

Mario Alonso Ayala (*Presidente de Censores Jurados de Cuentas y Presidente y Cofundador de AUREN*)

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

Oriol Amat Salas (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Pompeu Fabra*)

Álvaro Antón Basanta (*Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*)

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

Eric Damotte (*Socio de Auditoría. KPMG España*)

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

Germán de la Fuente Escamilla (*Socio Director de Auditoría de Riesgos y Transacciones de Deloitte*)

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

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

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

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

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

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

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

Diego Marín Barnuevo (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid*)

Diego Martín-Abril Calvo (*Director General de Tributos*)

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Alberto Monreal Lasheras (*Inspector de Hacienda excedente y Socio de PwC Tax & Legal Services*)

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

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

Alfonso Osorio Iturmendi (*Presidente de BDO España*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

Alberto Placencia Porrero (*Socio Director de Servicios Financieros Ernst & Young*)

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

Javier Seijo Pérez (*Inspector de Hacienda excedente y Socio de Ernst & Young*)

Fernando Serrano Antón (*Catedrático Jean Monnet. Universidad Complutense de Madrid*)

Fernando de Vicente Benito (*Inspector de Hacienda excedente y Socio de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira*)



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

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

IMPRIME:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

ISSN: 1138-9540

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2017)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
152,50 €	<ul style="list-style-type: none"> • Suscriptores: 18 € • No suscriptores: 22 €

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

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



Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

SUMARIO

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN (Comentarios y casos prácticos)

Página

TRIBUTACIÓN

ESTUDIOS


- 33/2017** Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava
Unconstitutionality of IIVTNU as regulated in Guipúzcoa and Álava: meaning and consequences 5
(Diego Marín-Barnuevo Fabo)
- 34/2017** Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (y II)
Immediate delivery of invoices data (SII). Value added tax ledgers (and II) 45
(Antonio Longás Lafuente)
- 35/2017** Las implicaciones de la Ley 13/2015 en la clasificación catastral del suelo, ¿fin del conflicto?
The implication of Act 13/2015 on cadastral land classification. Is it the end of the controversy? 101
(Neus Teixidor Martínez)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

- 36/2017** El recurso o reclamación interpuesto para obtener la declaración de caducidad: ¿interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria? [Análisis de la STS de 12 de julio de 2016 (rec. núm. 3404/2015)] 137
(José Miguel Martín Rodríguez)
- 37/2017** Deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades [Análisis de la STSJ de Aragón de 20 de julio de 2016 (rec. núm. 5/2015)] 144
(Miguel Wert Ortega)


38/2017 La actividad de visado de los colegios profesionales [Análisis de la RTEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016)]	155
(José Pedreira Menéndez)	


CASO PRÁCTICO

39/2017 Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ejercicio 2016 (caso práctico)	165
 (José Rivaya Fernández-Santa Eulalia)	

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

40/2017 Relaciones entre el capital social interorganizacional, la identificación y la adquisición deliberada de conocimiento externo valioso en sectores de alta tecnología <i>The relationships between inter-organizational social capital, identification, and intentional acquisition of valuable external knowledge in high-tech sectors</i> (Beatriz Ortiz García Navas)	167
41/2017 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social	191
 (Javier Romano Aparicio)	

 Solo disponible en versión digital

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

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

SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGULACIÓN DEL IIVTNU EN GUIPÚZCOA Y ÁLAVA

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Director del Instituto de Derecho Local

Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

El artículo analiza las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava, prestando especial atención a los fundamentos jurídicos en los que se determina el alcance del principio de capacidad económica y también, al fallo, en el que se especifica el motivo por el que se declara la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos enjuiciados de tal modo que parece condicionar los efectos de la sentencia. Seguidamente se valoran las distintas posibilidades de actuación del legislador. Las sentencias tienen especial trascendencia porque no limitan los efectos del fallo y, también, porque permiten anticipar el futuro del IIVTNU regulado en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, dado que están pendientes de resolver dos cuestiones de inconstitucionalidad referidas a dicho impuesto.

Palabras clave: tributos locales, impuestos locales, impuesto sobre plusvalía, IIVTNU, principio de capacidad económica, inconstitucionalidad, efectos de la declaración de inconstitucionalidad y sentencias interpretativas.

UNCONSTITUTIONALITY OF IIVTNU AS REGULATED IN GUIPÚZCOA AND ÁLAVA: MEANING AND CONSEQUENCES

Diego Marín-Barnuevo Fabo

ABSTRACT

This contribution analyses two recent Judgements by the Spanish Constitutional Court that declare unconstitutional the tax on increased value of urban land (IIVTNU) as regulated in Guipúzcoa and Álava. The analysis pays special attention to the Constitutional Court reasoning on the extent and limits of ability to pay principle and the operative part of the Judgements. Additionally, the contribution deals with different options before the legislator in order to overcome this issue. These Judgements are of particular importance, since the effects of their operative parts are not limited. Their relevance also relies on the fact that they allow to foresee the fate that the IIVTNU laid down in the Consolidated Text of Local Finance Act will face considering pending cases before the Constitutional Court on the subject matter.

Keywords: local tax, tax on increased value of urban land (IIVTNU), ability to pay principle, unconstitutionality, extent and limits of the declaration of unconstitutionality.

Sumario

1. Introducción
2. Antecedentes: el problema subyacente
3. La cuestión de inconstitucionalidad
4. La fundamentación jurídica de la sentencia
 - 4.1. El derecho a la prueba
 - 4.2. El principio de capacidad económica
 - 4.3. El principio de no confiscatoriedad
 - 4.4. El objeto del tributo
 - 4.5. La irrelevancia constitucional de que los valores catastrales puedan revisarse a la baja
 - 4.6. La irrelevancia constitucional de que los ayuntamientos puedan reducir la base imponible
 - 4.7. La posibilidad de realizar una interpretación conforme a la Constitución
5. El fallo de la sentencia
 - 5.1. La inadmisión de la cuestión de constitucionalidad promovida respecto del TRLRHL
 - 5.2. La inadmisión tácita de la cuestión de constitucionalidad promovida respecto del artículo 1 de la norma foral
 - 5.3. La singular declaración de inconstitucionalidad
 - 5.4. La no limitación de efectos
6. Los efectos del fallo
 - 6.1. La dificultad de ejecutar la sentencia en sus propios términos
 - 6.2. La posibilidad de sustituir el IIVTNU por un recurso de efecto equivalente

NOTA: Este trabajo ha sido realizado en el marco del proyecto de investigación DER2014-56804-P, titulado *La financiación de las entidades locales: innovaciones para garantizar la autonomía local y la sostenibilidad financiera*, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) determina de forma objetiva el gravamen aplicable en los supuestos de transmisión de inmuebles (o de derechos reales sobre los mismos), con independencia del incremento realmente producido y, todavía más grave: sin tomar en consideración que en el caso concreto se haya producido realmente un incremento de valor de los terrenos. Esta característica de la regulación del IIVTNU ha sido objeto de multitud de críticas con motivo de la crisis económica vivida entre 2008 y 2015, porque la escasez de demanda en ese periodo de tiempo determinó una caída generalizada de los precios y, por ello, que en la mayoría de los supuestos no se generase incremento de valor alguno.

Muchos tribunales han anulado las liquidaciones impugnadas invocando distintos argumentos de mayor o menor consistencia jurídica. Finalmente, el planteamiento de la cuestión de constitucionalidad por parte de alguno de los jueces que consideraban contraria al principio de capacidad económica dicha regulación ha provocado la declaración de inconstitucionalidad de la Norma Foral de Guipúzcoa, en la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176), y de la Norma Foral de Álava, en la STC 37/2017, de 1 de marzo.

Ambas sentencias matizan el fallo al declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos impugnados, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Esa concreción resulta sorprendente por inusual y, también, porque permite cuestionar si la declaración de inconstitucionalidad es absoluta y determina la expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos afectados o, por el contrario, determina unos efectos similares al de otras sentencias que contienen una interpretación conforme a la Constitución que permite salvar la inconstitucionalidad del precepto.

En todo caso, corresponde ahora al legislador adoptar las medidas necesarias para cumplir el mandato establecido en dichas sentencias, lo que resulta ciertamente difícil si quieren preservarse las características principales del IIVTNU, tal y como explicaremos en la parte final del trabajo.

La relevancia de las sentencias referidas es extraordinaria, sobre todo si consideramos, de un lado, que el fallo no ha limitado los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y, de otro, que el TC tiene pendiente de resolver otras cuestiones de inconstitucionalidad planteadas respecto de la regulación de la IIVTNU contenida en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL) y de aplicación en todo el territorio común. Por tanto, existe una comprensible inquietud por desentrañar el significado de estas primeras sentencias y, especialmente, por conocer el contenido de las próximas, cuyo fallo debería ser similar a las anteriores

(debido a la incuestionada similitud de regulación), lo que podría ocasionar un incremento notable en los costes de gestión del impuesto y, sobre todo, unas pérdidas económicas millonarias para la mayoría de los ayuntamientos.

2. ANTECEDENTES: EL PROBLEMA SUBYACENTE

El problema subyacente es sobradamente conocido: el impuesto se cuantifica de forma objetiva y ello provoca su exigibilidad, con independencia de que en el supuesto concreto haya existido o no incremento de valor de los terrenos. Ello es debido a que el impuesto cuantifica la base imponible, en todo caso, multiplicando el valor catastral del suelo por un porcentaje, que es resultado de multiplicar el número de años de titularidad del bien (con un máximo de 20) por un coeficiente aproximado del 3 % (el porcentaje exacto se establece en la ordenanza fiscal en función del número de años de titularidad del inmueble), lo que determina que siempre exista incremento de valor sujeto a tributación, con total independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto.

Ese método de cuantificación de la base imponible fue criticado por la doctrina desde un primer momento, porque entendía que entrañaba una vulneración del principio de capacidad económica en tanto su exigencia estaba desvinculada de la capacidad económica real del sujeto pasivo¹.

Es cierto que el método objetivo establecido en la Ley 39/1988 pretendía simplificar la aplicación del impuesto, y dicha finalidad, en algunos supuestos, ha servido para justificar en sede constitucional la utilización de parámetros objetivos de cuantificación de la obligación tributaria².

Desde el establecimiento del IIVTNU hasta febrero de 2017 no se había producido ningún pronunciamiento del TC contrario a dicha regulación. Las únicas sentencias en las que se abordó la constitucionalidad del impuesto fueron la STC 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), y la STC 115/2009, de 18 de mayo (NCJ049591). En la primera se enjuiciaban numerosos artículos de la Ley 39/1988 y, respecto del IIVTNU, solo se analizó, y rechazó, la presunta inconstitucionalidad de la regulación que permitía cuantificar el impuesto de forma distinta en función de la población.

En la segunda se trató la cuestión de constitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana sobre el artículo 108.6 de la Ley 39/1988 por pre-

¹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 21/1993, pág. 16 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ed. McGraw & Hill, Madrid 1996, pág. 181 y ss.; HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, ed. Marcial Pons, Madrid 1998, pág. 524; ÁLVAREZ ARROYO, F.: *Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, ed. Dykinson, Madrid 2004, pág. 31. Más recientemente, véase VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 18/2010, pág. 65 y ss.

² Vid., ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit. pág. 255 y ss.

sunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la Constitución, pero fue inadmitida porque se entendió que no existía nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar en el proceso *a quo*.

La crisis económica de los últimos años ha alterado considerablemente la realidad y, como consecuencia de la drástica caída de la demanda en el sector inmobiliario, se ha producido una pérdida de valor de los inmuebles que debería haber provocado una modificación de las reglas de determinación de la base imponible. Una de las opciones más sencillas que hubieran contribuido decisivamente a paliar ese problema podría haber sido modificar los coeficientes de incremento de valor previstos para los años de generación del incremento, de tal modo que durante los años comprendidos entre 2008 y 2015 se aplicara un coeficiente cero (lo que implicaría no gravar incremento alguno durante ese periodo de tiempo) o, incluso, estableciendo coeficientes negativos, para permitir una compensación del incremento generado en los años anteriores con el decremento producido en ese periodo de tiempo.

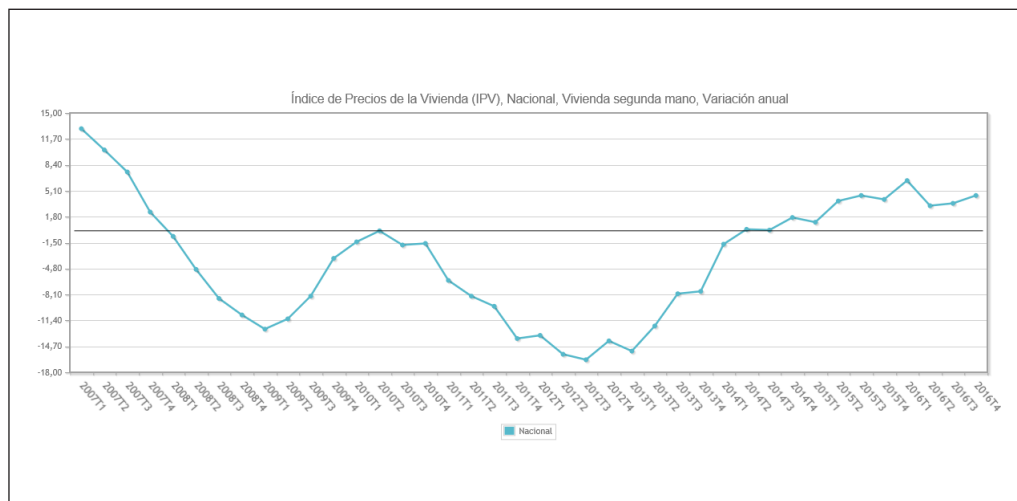
Pero lo cierto es que, por algún motivo, el legislador no abordó tempestivamente el problema y ello provocó muchas dificultades en la aplicación del impuesto, que motivaron numerosas críticas a la regulación del impuesto, tanto en la doctrina, que denunció insistentemente la contradicción de dicha regulación con el principio de capacidad económica³, como en los juzgados y

³ Vid. VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 65 y ss.; ROVIRA FERRER, I.: «El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuestos problemáticos», en revista *Tributos Locales*, núm. 110, abril-mayo 2013, pág. 8; CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», en revista *Tributos Locales*, núm. 111, junio-julio 2013, págs. 11 y ss.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», en la revista *Tributos Locales*, núm. 112, septiembre-octubre 2013, págs. 105 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 21/2013; NAVARRO EGEEA, M.: «La base imponible del IIVTNU en el contexto económico», en revista *Tributos Locales*, núm. 114, febrero-marzo 2014, págs. 97 y ss.; CALVO VÉRGEZ, J.: «La determinación del periodo de generación de la plusvalía y su incidencia sobre el incremento de valor sometido a gravamen», en *RCyT. CEF*, núm. 373, abril 2014, págs. 143 y ss.; MAGRANER MORENO, F. J.: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», en revista *Tribuna Fiscal*, núm. 273, julio-agosto 2014; SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A.: «Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU», en revista *Tributos Locales* núm. 116, junio-julio 2014, pág. 85 y ss.; LUQUE MATEO, M. A.: «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis», en AA. VV. *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, ed. Tirant lo Blanch, 2014; PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 21/2014, pág. 49 y ss.; CAYÓN GALIARDO, A.: «Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, julio-septiembre 2015, pág. 15 y ss.; DEL BLANCO GARCÍA, A. y GARCÍA CARRETERO, B.: «Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU», en revista *Tributos Locales* núm. 122, septiembre-octubre 2015, pág. 63 y ss.; BRIS GÓMEZ, R.: «IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao, de 25 de febrero de 2015», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 10/2015, pág. 147 y ss.; TEIXIDOR MARTÍNEZ, N. y REVILLA RODRÍGUEZ, I.: «¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana?», en *RCyT. CEF*, núm. 394, enero 2016, pág. 5 y ss.; COLAO MARÍN, P. A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema tributario», en revista *Quincena Fiscal*, núm. 20/2016, pág. 55 y ss.

tribunales, que con distintos argumentos dictaron cientos de sentencias anulando las liquidaciones impugnadas por considerarlas contrarias a los principios de justicia tributaria⁴.

Como tuvimos ocasión de afirmar en 2013, esos pronunciamientos judiciales revelaban «la injusta regulación del IIVTNU y son, en nuestra opinión, el anticipo de una declaración de inconstitucionalidad que se producirá próximamente, en cuanto jueces y tribunales dejen de buscar una solución al caso concreto y planteen la oportuna cuestión de inconstitucionalidad. Porque el método objetivo de determinación de bases imponibles funcionó razonablemente bien hasta 2008, cuando la mayoría de las transmisiones generaban plusvalías y el gravamen de minusvalías constituía la excepción que no bastaba para legitimar la declaración de inconstitucionalidad. Pero ahora que la crisis castiga con especial intensidad al mercado inmobiliario, lo normal es que las transmisiones inmobiliarias no generen plusvalías y, por tanto, lo normal sería que no se exigiera el pago del impuesto por un incremento de valor que no se ha producido en los últimos años»⁵.

Esa afirmación referida a la generalizada caída de precios del mercado inmobiliario, lejos de ser especulativa, estaba basada en la evidencia estadística y podía contrastarse con los datos facilitados por el Instituto Nacional de Estadística. Según esos datos estadísticos, el precio de la vivienda de segunda mano cayó de forma continuada desde 2008 hasta 2014, como se aprecia en el siguiente cuadro⁶:

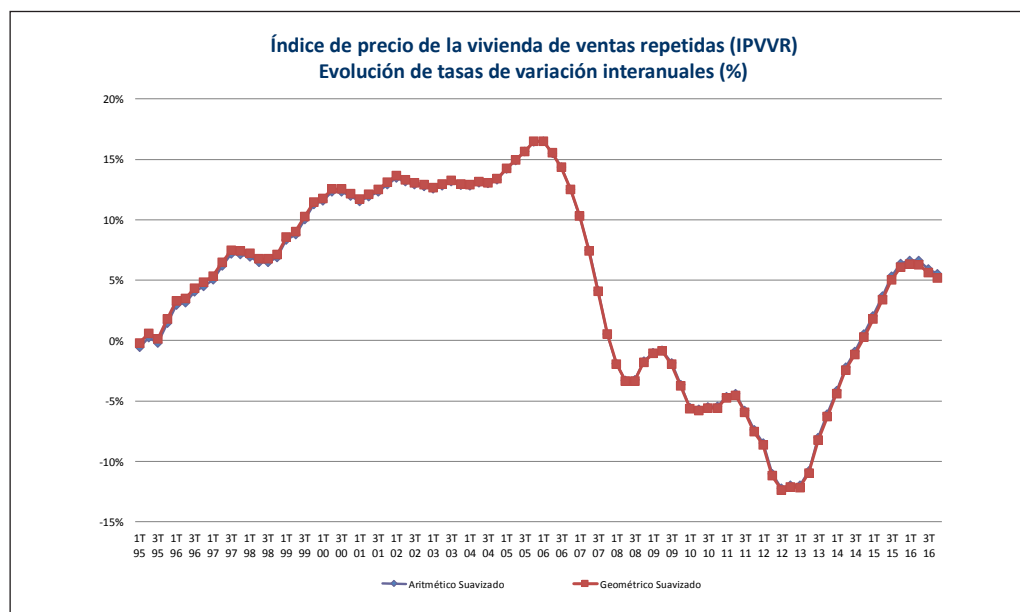


⁴ La jurisprudencia es abundantísima y por ello resulta imposible recoger una relación de sentencias recaídas en esta materia. En todo caso, si consideramos oportuno mencionar la Sentencia 305/2012 del TSJ de Cataluña, de 21 de marzo (rec. núm. 432/2010 [NFJ060280]), por ser de las más influyentes en otras decisiones judiciales por su exhaustiva argumentación.

⁵ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», cit., pág. 114.

⁶ Datos suministrados por el Instituto Nacional de Estadística, en la búsqueda referida a Índice Precios de Vivienda, en la página web <http://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=2184>.

Se trata de datos contundentes que reflejan una realidad conocida por todos, que se corresponde con otros datos recabados por otros estudios, como el realizado por el Colegio de Registradores de la Propiedad, en el que se aprecia con toda claridad la evolución de la tasa de variación interanual y la existencia, sistémica, de una tasa negativa de evolución de precios, lo que equivale a un decremento de valor de los inmuebles entre los años 2007 a 2015⁷:



Por todo ello, afirmábamos hace ya casi cinco años que «si la Ley de Haciendas Locales exige el pago del IIVTNU en todas las transmisiones, sin consideración a la caída de los precios del mercado inmobiliario y, además, establece una regla de cuantificación del impuesto que solo toma en consideración el valor catastral del inmueble y el número de años transcurridos entre adquisición y transmisión, habrá que concluir que dicha regulación es inconstitucional»⁸.

Esa afirmación se vería reforzada por el hecho de que el gravamen de plusvalías inexistentes no constituía un supuesto patológico, excepcional y aislado, sino la regla general en todas las transmisiones realizadas en los últimos años⁹. Y según la doctrina constitucional de la normali-

⁷ Cuadro extraído de la publicación *Estadística Registral Inmobiliaria, 4.º trimestre 2016*, publicada por el Centro de Procesos Estadísticos del Colegio de Registradores de la Propiedad, Bienes Muebles y Mercantiles de España.

⁸ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto...», cit., pág. 116.

⁹ Como afirma VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 79, defender la existencia de un incremento de valor del suelo en estos casos exigiría que el valor de la construcción hubiera disminuido enor-

dad de los casos, «el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma» (STC 113/2006, de 5 de abril [NFJ022180]).

Por tanto, atendiendo a lo que puede considerarse *normal*, es necesario concluir que durante los últimos años el IIVTNU ha sometido a gravamen unos hechos que *no son normalmente* indicativos de la existencia de capacidad económica¹⁰.

3. LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

El Auto de 5 de febrero de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia (rec. núm. 245/2014 [NFJ058919]) desarrolla de forma exhaustiva (25 folios) los distintos argumentos que permiten cuestionar la constitucionalidad de la norma aplicable en el proceso *a quo*, en el que se impugna una liquidación del IIVTNU por importe de 17.899 euros, dictada en un supuesto en que una empresa había transmitido en 2014 por 600.000 euros un inmueble adquirido unos años antes, en 2003, por 3.101.222,45 euros.

El auto comienza destacando que al tratarse el IIVTNU de un tributo local, la regulación de los artículos indicados 1 y 4 de la Norma Foral se corresponde con la establecida en los artículos 104 y 107 del TRLRHL de 2004, por lo que «lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 104 y 107 y 110.4 de la LHL de 2004 que reproducen los artículos indicados 1, 4 y de la Norma Foral».

Después de analizar el contenido de la regulación estatal y foral, manifiesta la existencia de una duda genérica sobre si dichas regulaciones son compatibles con el principio de capacidad económica, de un lado, y de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución española (CE), de otro, en tanto no permite probar que se ha producido en el caso concreto una revalorización inferior a la resultante de las reglas objetivas.

Por ello entiende que resulta procedente promover la cuestión de constitucionalidad, porque la aplicación de las reglas de cuantificación objetiva cuando el incremento de valor no es real ni cierto «puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económi-

mente, tanto que llegara a ocultar el incremento de valor del suelo, lo que resulta claramente ajeno a la realidad inmobiliaria, y «solo en aquellos casos en los que el inmueble hubiera perdido valor debido, fundamentalmente, al componente construcción, cabría estimar este argumento, pero se trata de casos muy aislados (siniestros, incendios, deterioro funcional...)».

¹⁰ *Vid.* STC 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032), así como también las SSTC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269), 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247); 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087); y 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541).

ca consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto [...]. De este modo, al no contemplar la normativa foral y estatal del tributo que en la transmisión se haya producido una clara pérdida o minusvalía, se está gravando un ficticio incremento de valor del terreno que, además, al venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal establecida en la norma, no puede ser, tampoco, objeto de una valoración pericial contradictoria para la determinación de la base imponible».

Todo lo anterior, convenientemente desarrollado con distintas citas bibliográficas y jurisprudencia del TC, le lleva a plantear «cuestión de constitucionalidad en relación con los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario».

Por otra parte, el Auto de 22 de diciembre de 2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Vitoria (rec. núm. 82/2015 [NFJ062113]) desarrolla también de forma exhaustiva (33 folios) los distintos argumentos que permiten cuestionar la constitucionalidad de la norma aplicable en el proceso *a quo*, en el que se impugna una liquidación del IIVTNU exigida por la transmisión en julio de 2013 de diversos inmuebles en la promoción de 53 viviendas libres (con garajes y locales), habiendo sido adquirida en el año 2009 la parcela sobre la que se realizó la promoción inmobiliaria. A partir de estos hechos se cuestiona la constitucionalidad de los artículos 1.1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral alavesa 46/1989, de 19 de julio, y de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL «por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario». Los argumentos jurídicos que sustentan la cuestión planteada coinciden sustancialmente con los del Auto de Donosti, pues además de la evidente conexión objetiva entre uno y otro supuesto se produce una curiosa coincidencia subjetiva, en tanto que Carlos Coello, el magistrado que planteó la primera cuestión, es el mismo que unos meses después plantea en Vitoria la segunda cuestión de inconstitucionalidad.

4. LA FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA SENTENCIA

La Sentencia 26/2017 tiene una fundamentación clara y sucinta, lo que inicialmente merece una valoración positiva si nos atenemos a los principales fundamentos que sustentan el fallo. Ahora bien, aunque no era relevante para resolver la cuestión planteada, nos parece abiertamente criticable la insuficiente argumentación realizada para afirmar que la exigencia de respeto al principio de capacidad económica como *medida* de la imposición solo procede en los principales tributos del sistema, los que configuran el deber de contribuir.

En todo caso, como son muchos y variados los fundamentos jurídicos de la Sentencia 26/2017, reiterados de forma expresa o por remisión en la STC 37/2017, procede realizar un análisis separado de cada uno de ellos.

4.1. EL DERECHO A LA PRUEBA

Uno de los motivos por los que se cuestiona la constitucionalidad de la regulación del IIVTNU es la posible vulneración de principio de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE porque no permite la presentación de pruebas que acrediten la inexistencia del incremento gravado.

En este punto, la sentencia rebate dicho argumento en un solo párrafo en el que sostiene 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 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 este punto compartimos el argumento y la conclusión de la sentencia, porque consideramos que no estamos ante una limitación del derecho a la prueba dado que el conocimiento de la realidad es poco relevante para la cuantificación de la obligación tributaria. En nuestra opinión, los preceptos estudiados contienen una «regla de valoración» caracterizada por «disponer el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de cuantificación de la obligación tributaria»¹¹. Constituyen pues mandatos imperativos que no guardan conexión con las reglas sobre la prueba de los hechos, sino que sirven de expedientes técnico-financieros para la medida de la capacidad económica del sujeto pasivo¹².

Por ello, salvo que utilicemos el término presunciones en un sentido metafórico¹³, consideramos desafortunadas las habituales menciones a estas reglas como si fueran presunciones *iuris tantum* o *iuris et de iure*. Es claro que no estamos ante una regla de presunción porque no se trata de una institución probatoria orientada a la acreditación de unos hechos¹⁴, sino ante una regla de valoración, como las que contienen las reglas de imputación de rentas del impuesto sobre la renta

¹¹ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 173.

¹² PUGLIESE, M.: *La prueba en el proceso tributario*, trad. esp. de González Rodríguez, ed. Jus, México 1949, pág. 210.

¹³ En expresión de PUGLIESE, M.: *La prueba...*, pág. 210.

¹⁴ *Vid.*, ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 71 y ss.

de las personas físicas (IRPF)¹⁵ o las de valoración del usufructo en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO)¹⁶. El hecho de que la valoración predeterminada por el legislador sea fruto de una estimación posibilita que en dichas normas pueda encontrarse un elemento presuntivo (el que actúa en la mente del legislador, como sospecha o creencia) que, a su vez, es probablemente lo que motiva que muchos operadores atribuyan naturaleza presuntiva a este tipo de normas, pese a su clara naturaleza material y ausencia de finalidad probatoria¹⁷.

Como afirmara ALBIÑANA, mientras que la «base imponible cumple fines probatorios y pertenece al derecho formal, la base imponible presunta, en cambio, es el resultado de determinarla en función de índices, módulos o signos que el legislador entendió que guardaban cierta ecuación con la respectiva capacidad económica»¹⁸. Por tanto, el reproche a este tipo de normas no puede sustentarse en la limitación del derecho a la prueba, porque la realidad de los hechos resulta totalmente irrelevante en la configuración del impuesto y, por tanto, la mayor o menor actividad probatoria no afecta a la obligación tributaria, cuya cuantificación tiene lugar a través de un método objetivo. Consecuentemente, el reproche que en términos de justicia constitucional cabe hacer a este tipo de normas sería por su eventual vulneración del principio de capacidad económica, no por su vulneración al derecho a la prueba¹⁹.

4.2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

En relación con el principio de capacidad económica, que constituye el principio constitucional vulnerado por la normativa enjuiciada, la sentencia reitera su doctrina más conocida al señalar que:

- Es constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza».
- Basta con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo».

¹⁵ Vid. artículo 85 de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

¹⁶ Vid. artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

¹⁷ Vid., ampliamente, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 174 y ss.

¹⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La prueba en el procedimiento de Inspección y la estimación indirecta de bases (I)», en *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 59, noviembre 1987, pág. 177.

¹⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas...*, cit., pág. 272.

- En ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia.
- El tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, por lo que «tiene que constituir una manifestación de riqueza».
- Por todo ello, la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica».

Pero la argumentación que nos parece más relevante es la realizada para diferenciar la función del principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición, y como *medida* de la imposición. Sostiene la sentencia que el principio de capacidad económica «impide, "en todo caso", que el legislador establezca tributos "sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal [...] cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica"».

Es decir, viene a reiterar y completar la interpretación del principio de capacidad económica contenida en el ATC 71/2008, de 26 de febrero (NFJ043198), para destacar que el principio de capacidad económica, *como fundamento del tributo*, es exigible en cada uno de los tributos que integra nuestro sistema tributario; mientras que el principio de capacidad económica *como medida de la imposición*, es exigible para el conjunto del sistema tributario.

Afirma la sentencia que «"aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad solo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto", de modo que "solo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE"».

Se trata de una interpretación del principio de capacidad económica que ha recibido muchas críticas y que no podemos compartir, por los siguientes motivos:

1. Como afirmara el voto particular al Auto 71/2008²⁰, no es fácil encontrar en los pronunciamientos del TC afirmaciones que permitan mantener que la exigencia de

²⁰ Voto formulado por los magistrados Ramón Rodríguez Arribas y Manuel Aragón Reyes, al que se adhiere Eugeni Gay Montalvo.

que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible solo resulte aplicable en los tributos que tienen, desde un punto de vista cuantitativo y cualitativo, un mayor protagonismo en el conjunto de nuestro sistema tributario²¹.

2. No creemos que una interpretación literal del artículo 31 de la CE, en donde se exige que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo con su capacidad económica», permita deducir, como se pretende, la existencia de una diferenciación entre la capacidad económica como fundamento del tributo predicable de cada tributo, y la capacidad económica como medida del tributo predicable del sistema tributario en su conjunto.
3. La fundamentación jurídica contenida en el ATC 71/2008 y en las SSTC 26/2017 y 36/2017 para justificar que el principio de capacidad económica como «medida» de la imposición solo es exigible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se recoge en apenas un párrafo y nos parece totalmente huérfana de argumentación²².
4. Es obvio que el rigor con el que puede exigirse el respeto al principio de capacidad económica no puede ser igual en los impuestos subjetivos que en los objetivos, en los directos que en los indirectos, en los impuestos que en las tasas. Pero es necesario afrontar esa realidad de forma directa, sin ambages: cada tributo desempeña una función distinta en el conjunto del sistema tributario y, por su diferente estructura y naturaleza, es necesario establecer un canon de exigencia específico para cada tributo en relación con el cumplimiento del principio de capacidad económica²³. Todos los tributos deben respetar, en la medida de lo posible (que dependerá de su configuración y naturaleza), el principio de capacidad económica.
5. La pretensión de aplicar un único canon de exigencia de respeto al principio de capacidad económica a todos los tributos del sistema tributario conduce a una conclusión

²¹ Es más, como advirtiera RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)», en *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, núm. 42, abril-junio 2009, pág. 393, la STC 193/2004, en la que declaró la inconstitucionalidad de los precepto reguladores del impuesto sobre actividades económicas (IAE) que exigían la cuota anual en los casos en que resultaba procedente su diferenciación por trimestres, había rechazado expresamente el argumento del Abogado del Estado que pretendía limitar el control de constitucionalidad a las figuras centrales del sistema tributario por considerar que el principio de capacidad económica resulta predicable únicamente del sistema tributario en su conjunto.

²² Este mismo reproche se contiene en el voto particular formulado al Auto 71/2008, anteriormente citado.

²³ En sentido similar se pronunciaba el voto particular al Auto 71/2008, al defender que el principio de capacidad económica no puede exigirse con la misma intensidad en todas las figuras del sistema tributario, pues ello dependerá de que la naturaleza, estructura y hecho imponible del tributo lo permitan y no exista ninguna circunstancia que lo impida u obstaculice gravemente.

claramente insatisfactoria, porque supondría negar que la exigibilidad de adecuación al principio de capacidad económica debe ser mayor en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) que en el ITPO, igual que debe ser mayor en el IIVTNU que en la tasa por expedición del DNI²⁴.

6. La conclusión mantenida en la sentencia estudiada, de considerar que solo es exigible el respeto al principio de capacidad económica, en su dimensión de modulación de la carga tributaria, en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, también debe ser rechazada. De un lado, porque no existe ningún fundamento jurídico para aplicar en este ámbito la misma solución articulada para identificar el ámbito de aplicación del decreto-ley en materia tributaria. Y de otro lado, porque aboca a una solución claramente insatisfactoria, porque implica renunciar al control constitucional de los tributos a los que sí puede exigírsele una mayor adecuación al principio de capacidad económica²⁵. Expresado en términos más directos: la solución defendida por las sentencias analizadas supone aplicar la misma exigencia de adecuación al principio de capacidad económica al IIVTNU y a la tasa de expedición de pasaporte, lo que nos parece una limitación injustificada del significado y alcance del principio de capacidad económica.
7. Coincidimos, por tanto, con RODRÍGUEZ BEREJO cuando afirma: «de qué sirve a la garantía del contribuyente frente al poder fiscal que un tributo (un impuesto) haya de acomodarse a la capacidad económica, si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar cada contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio de medida de la contribución, sin que existan razones de practicabilidad, técnicas o fácticas, que puedan justificarlo»²⁶.
8. Pero es que, además, creemos que la doctrina defendida en la sentencia no se corresponde fielmente con el enjuiciamiento constitucional llevado a cabo en el caso

²⁴ Esa idea se corresponde con la mantenida por ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E.: «Las tasas», en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.): *Los Tributos Locales*, ed. Civitas, 2.^a ed., Madrid 2010, cuando afirman que se debe «acceptar con naturalidad lo que la Constitución sin duda afirma, que es la aplicación consecuente de los principios de justicia tributaria a las tasas como tributos que son, y al mismo tiempo controlar que la modulación lícita y, en nuestra opinión, obligada de la cuantía de la tasa en función de la capacidad económica se haga de manera proporcionada para que no se acabe desnaturalizando esta figura tributaria convirtiéndola en un impuesto, por perder el carácter sinalagmático-retributivo propio de aquella». *Vid.*, también, en relación con el mismo tema, BÁEZ MORENO, A.: «Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad económica», en *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, núm. 144, octubre-diciembre 2009, pág. 953 y ss.

²⁵ En expresión de RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una vuelta de tuerca...», cit., pág. 395, «el corolario que se desprende de esta doctrina es que el principio constitucional de capacidad económica deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y fundamento de un derecho reaccional para convertirse en un principio programático, en un mero criterio orientador e inspirador de su tarea legislativa cuando se trata de impuestos que por su naturaleza y caracteres no resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir».

²⁶ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una vuelta de tuerca...», cit., pág. 395.

concreto. En efecto, en nuestra opinión, el IIVTNU sí somete a gravamen una capacidad económica real o potencial, como es el incremento de valor del suelo urbano; lo que sucede es que las reglas de cuantificación del tributo determinan que el impuesto sea exigible en todo caso, con independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, lo que establece que esas *reglas de cuantificación* no permitan excluir de gravamen las situaciones de inexistencia de incremento²⁷. Por tanto, aunque la diferencia en este supuesto es ciertamente sutil, creemos que la vulneración realmente producida en el caso enjuiciado es del principio de capacidad económica como «medida» de la imposición²⁸, pese a que la construcción dogmática del fallo defiende la inviabilidad de realizar ese control en cada uno de los tributos del sistema²⁹.

9. Sustentar la inconstitucionalidad del tributo únicamente en la vulneración del principio de capacidad económica como fundamento nos llevaría a otras situaciones manifiestamente injustas, como sería considerar que en los casos de existencia de un mínimo incremento de valor del suelo el tributo no vulnera el principio de capacidad económica aunque la obligación tributaria asociada a dicho incremento fuera notablemente superior al incremento obtenido³⁰.

Junto a esa valoración del principio de capacidad económica contenida en el fundamento jurídico segundo, se realizan otras contenidas en el fundamento jurídico tercero, en donde se reconoce que resulta «plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto». A tal efecto, recuerda otros preceptos de nuestro sistema tribu-

²⁷ En efecto, en nuestra opinión, el impuesto somete a gravamen una manifestación de capacidad económica potencial y por ello no se consideró contrario al principio de capacidad económica hasta que empezó la crisis y se constató que las reglas de cuantificación no permiten modular la presión fiscal en los casos en que la mayor parte del periodo de generación del incremento tenía lugar entre 2007 y 2015, en los que no hubo un incremento real del valor de los inmuebles.

²⁸ De hecho, la declaración de inconstitucionalidad afecta a los artículos 4 y 7 de la norma foral, que son los que regulan la base imponible, y no al artículo 1 que es el que regula el hecho imponible.

²⁹ De modo similar a lo que sucedía en el enjuiciamiento del IAE llevado a cabo en la STC 193/2004, cuya regulación impedía medir la capacidad económica concreta en casos de cese de la actividad, el IIVTNU tiene una regulación que impide medir la capacidad económica concreta en los supuestos de inexistencia de incremento de valor del suelo, lo que la propia sentencia considera que podría solucionarse si se reconociera la posibilidad de acreditar la distinta intensidad de realización del hecho imponible, que en nuestra opinión constituiría un parámetro más en la determinación de la «medida» de la capacidad económica subjetiva sometida a tributación.

³⁰ Sería el supuesto en que, por los procedimientos que se habilitaran, se acreditara la existencia de un incremento de valor del terreno de 100 euros y, como consecuencia de las reglas de cuantificación, ese factor llevara aparejada la obligación de pagar una cuota de varios miles de euros.

tario que utilizan un sistema de cuantificación objetiva de la capacidad económica y no merecen reproche alguno de constitucionalidad³¹.

Ahora bien, inmediatamente después precisa que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar "porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que –como hemos venido señalando– dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia"».

Centra pues la sentencia la inconstitucionalidad de los preceptos enjuiciados en este argumento: «al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 de la CE».

Por ello concluye que la normativa analizada es inconstitucional, porque otorga el mismo tratamiento jurídico a los supuestos de incremento, que a los supuestos de no incremento o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Y esa falta de discriminación «carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica»³².

4.3. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

En relación con este principio, la sentencia recoge de forma certera y sucinta su significado al recordar que «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda

³¹ En concreto, menciona la tributación asociada a la titularidad de inmuebles, aunque no estén arrendados (imputación de rentas de bienes inmuebles, gravadas por el IRPF) y la tributación asociada a la titularidad de fincas rústicas que no obtiene una rentabilidad mínima prefijada (gravada por el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas), que superaron el juicio de constitucionalidad en las SSTC 295/2006, de 11 de octubre, y 37/1987, de 26 de marzo, respectivamente.

³² VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 82, había anticipado que el hecho de que no fuera posible encontrar el fundamento del impuesto en el principio de capacidad económica podría resultar de gran relevancia en orden a su declaración de inconstitucionalidad, porque la doctrina constitucional contenida del Auto 71/2008, de 26 de febrero, no sería un obstáculo a dicho control de constitucionalidad.

imposición— so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]].

Por otra parte, en relación con el alcance de dicho principio y respecto de la posibilidad de que el control de constitucionalidad se realice sobre cada tributo individualmente considerado o sobre el sistema tributario en su conjunto, argumenta el tribunal que el artículo 31.1 de la CE ha referido el límite de la confiscatoriedad al «sistema tributario»; pero también ha exigido que dicho efecto no se produzca «en ningún caso», lo que permite considerar que el control de constitucionalidad puede realizarse sobre el sistema en su conjunto y, también, sobre cada tributo individualmente considerado.

Esa interpretación nos parece afortunada porque amplía el significado y alcance del principio de no confiscatoriedad, que hasta el momento se consideraba que constituía un límite del sistema tributario en su conjunto y no sería para enjuiciar un tributo individualmente considerado. Por ello, dado que las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014); 14/1998, de 22 de enero (NCJ062182); y 233/1999, de 16 de diciembre, sostenían que el principio de no confiscatoriedad constituye un límite aplicable al sistema tributario en su conjunto, creemos que el cambio de doctrina producido debería haber ido acompañado de una mayor argumentación jurídica.

4.4. EL OBJETO DEL TRIBUTO

La sentencia también recoge una disquisición doctrinal sobre cuál es el verdadero objeto del tributo: las transmisiones, la propiedad inmobiliaria o la renta. Aunque no es fácil deducir consecuencias directas de esta cuestión, sí que es posible extraer alguna consecuencia indirecta de la conclusión alcanzada³³, por lo que tiene sentido comentar brevemente las afirmaciones contenidas en la sentencia.

Comienza afirmando que el IIVTNU «no somete a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terre-

³³ Por diversos motivos, entre los que cabe señalar: la eventual doble imposición en caso de concurrencia con otros impuestos de comunidades autónomas; el enjuiciamiento del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad, que tiene un límite claro en caso de ser considerado un impuesto sobre la renta y otro límite más difuso en caso de considerarse el impuesto sobre la propiedad; incluso la aplicación de determinados beneficios fiscales reconocidos en convenios internacionales sobre los tributos locales que gravan la propiedad y no resultarían aplicables en caso de tratarse de un impuesto sobre la renta; etc.

no de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión». Esa conclusión encuentra un argumento añadido en la sentencia al recordar la coordinación que siempre ha existido entre este impuesto y el régimen de ganancias y pérdidas de patrimonio gravadas en el IRPF³⁴.

En nuestra opinión, la conclusión defendida por la sentencia es esencialmente correcta, pero reconocemos que también nos parecen acertadas las consideraciones de un sector de la doctrina³⁵ que hace años puso de manifiesto que, en su configuración actual, el IIVTNU es un impuesto sobre el patrimonio (la riqueza inmobiliaria) cuya principal diferencia con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) es determinar el gravamen de forma no periódica, sino instantánea, y vincular el momento del devengo y la exigibilidad al momento de la transmisión del inmueble, que es cuando el contribuyente tiene más liquidez para hacer frente al cumplimiento de la obligación tributaria³⁶.

Ciertamente nos parece que ambas interpretaciones son compatibles, si bien con la matización de que la consideración del IIVTNU como un impuesto sobre el patrimonio hace referencia a la regulación existente, mientras que su consideración como un impuesto que grava la renta hace referencia a lo que debería ser la regulación óptima de un impuesto sobre plusvalías que efectivamente cuantificara la renta generada en cada plusvalía para determinar la correspondiente obligación tributaria³⁷.

³⁴ Recuerda la sentencia que, de hecho, para evitar la doble imposición que el gravamen municipal generaba con el IRPF, si bien se previó, en su origen, la deducción en la cuota de este último, del 75 % de la cuota del impuesto municipal, cuando correspondiesen a alteraciones patrimoniales de las que hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente a aquel impuesto (art. 78.7 b) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del IRPF) luego pasaría a ser considerada como un gasto deducible en la base imponible.

En nuestra opinión, este último argumento es jurídicamente irrelevante, porque en las reglas de cuantificación de la GPP en el IRPF también se computan los «gastos y tributos inherentes a la adquisición» y de ello no cabe deducir que el IVA o el ITPO soportado por el propietario sean asimismo impuesto que graven la renta.

³⁵ Nos referimos a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO, F. A.: «La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Financiación local, Cuatro estudios*, pág. 191, en donde se afirmaba que «pese a sus tintes nominales de gravamen sobre las rentas, es un impuesto que grava el patrimonio».

³⁶ Según la tesis mantenida por VEGA BORREGO, F. A.: en la conferencia organizada por el Instituto de Derecho Local de la UAM pronunciada el 27 de febrero de 2017 en la Facultad de Derecho de la UAM, cuyo contenido está accesible en <https://www.youtube.com/watch?v=411wwo98OyQ>

³⁷ En este mismo sentido ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO, F. A.: «La posibilidad de utilizar valores de mercado...», cit., pág. 192, en donde se afirma que «que el IIVTNU, pese a su nombre, es un impuesto sobre el patrimonio y no sobre la renta lo avala su configuración normativa y su régimen jurídico, ya que no grava un aumento de valor del bien computándose real o potencialmente una diferencia de valores entre el momento de adquisición y el de transmisión, sino que grava un valor administrativo del terreno en el momento de la transmisión [...] Es, en definitiva, un gravamen proporcional que se aplica sobre un valor específico, pero absolutamente desvinculado de la variación del valor generado entre la entrada y salida del bien en el patrimonio del obligado tributario». En sentido contrario, *vid.* COLAO MARÍN, P. A.: «Impuesto sobre el Incremento...», cit., pág. 65, cuando afirma que «la regulación del impuesto es diáfana, es decir, meridianamente clara en cuanto a que pretende gravar una manifestación de

4.5. LA IRRELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE QUE LOS VALORES CATASTRALES PUEDAN REVISARSE A LA BAJA

Por parte de la Abogacía del Estado se pretende salvar la vulneración del principio de capacidad económica por el hecho de que, desde el año 2014, los valores catastrales puedan ser objeto de una actualización a la baja por aplicación de los coeficientes previstos en la Ley de presupuestos generales del Estado.

Esta propuesta es rechazada en la sentencia con los siguientes argumentos:

- La modificación de la normativa catastral que permite minorar los valores catastrales mediante coeficientes es de aplicación en el territorio común, pero no en Guipúzcoa.
- El estudio de las actualizaciones catastrales realizadas en Guipúzcoa en los últimos años pone de manifiesto que en los referidos años se hayan producido siempre incrementos de valoración mediante la aplicación de coeficientes (incrementos mínimos, pero siempre se ha considerado que existió un incremento de los valores catastrales).

A lo anterior cabe añadir, todavía, un nuevo argumento en contra de la propuesta de la Abogacía del Estado: el hecho de que los valores catastrales hubieran disminuido no impide que se produzca una vulneración del principio de capacidad económica, porque el impuesto se seguiría exigiendo y cuantificando de la misma manera, con la única salvedad que uno de los parámetros de la ecuación establecida para determinar la base imponible tendría un valor menor.

Además, aunque las Leyes de presupuestos generales del Estado hayan establecido valores correctores que minoran el valor catastral, su aplicación no es imperativa, porque dependerá de la solicitud expresa del ayuntamiento antes del 31 de mayo del ejercicio anterior, de que concurren las causas previstas en la ley³⁸, y de que aprecie la concurrencia de los anteriores requisitos y publique la correspondiente orden ministerial.

Por todo ello creemos que resultaba pertinente rechazar la propuesta realizada por la Abogacía del Estado.

renta». Ahora bien, una cosa es que pretenda gravar la renta y otra cosa distinta es que su configuración le permita alcanzar ese resultado.

³⁸ Que, como es sabido, son dos: a) Que hayan transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general. b) Que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio.

4.6. LA IRRELEVANCIA CONSTITUCIONAL DE QUE LOS AYUNTAMIENTOS PUEDAN REDUCIR LA BASE IMPONIBLE

La Abogacía del Estado también esgrime como argumento para salvar la inconstitucionalidad de la norma enjuiciada que los ayuntamientos tienen reconocida la potestad de reducir hasta en un 60%, el valor catastral de los bienes inmuebles que hubiese sido objeto de modificación como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

Pero el TC nuevamente rechaza el argumento con la acertada precisión de que esa reducción, prevista en el artículo 107.3 del TRLRHL se aplica únicamente en territorio común y, además, tampoco está prevista en la normativa foral.

Coincidimos también en este punto con la argumentación contenida en la sentencia y creemos que todavía es posible añadir dos argumentos más para sustentar esa misma conclusión: al tratarse de una reducción potestativa, no está asegurada su aplicación en todos los supuestos de disminución de valor del suelo; y, en todo caso, aunque los valores catastrales fueran minorados, la vulneración del principio de capacidad económica se produce exactamente igual, porque el impuesto se seguiría exigiendo y cuantificando de la misma manera aunque hubiera un decremento de valor, con la única salvedad que uno de los parámetros de la ecuación establecida para determinar la base imponible tendría un valor menor.

4.7. LA POSIBILIDAD DE REALIZAR UNA INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN

Como es sabido, se habla de interpretación conforme a la Constitución para aludir al criterio hermenéutico según el cual, de entre todas las interpretaciones posibles, el intérprete debe excluir aquellos que no se acomoden a las exigencias constitucionales³⁹. Se trata, pues, de un instrumento válido para salvar la constitucionalidad de una norma en los supuestos en que admite varias interpretaciones y alguna de ellas no es contraria a la Constitución.

En el caso analizado, las partes también pidieron que se reconociera la constitucionalidad de las normas enjuiciadas, siempre que fueran interpretadas de tal modo que, en los casos en que no existiera plusvalía por ser inferior el valor de transmisión al de adquisición, «no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor».

³⁹ Según la definición recogida por ARZOZ SANTISTEBAN, X.: «Interpretación conforme», en SANTAMARÍA PASTOR (dir.), *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, ed. La Ley, Madrid 2010.

Sin embargo, es obvio que la regulación enjuiciada desconsidera totalmente los hechos realmente acaecidos y establece un sistema de cuantificación objetiva, en el que no existe posibilidad de acreditar la inexistencia de gravamen, ni tampoco existe una fase de acreditación de hechos en los que proceda la aportación de pruebas orientadas a tal fin. Por ello la sentencia entiende que «la salvaguarda del principio de conservación de la norma encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas tanto de la literalidad como del contenido de la norma cuestionada, de manera que la interpretación de conformidad con los mandatos constitucionales sea efectivamente deducible, de modo natural y no forzado, de la disposición impugnada, sin que corresponda a este tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional, asumiendo una función de legislador positivo que en ningún caso le corresponde».

5. EL FALLO DE LA SENTENCIA

El fallo de la Sentencia 27/2017 resulta especialmente controvertido en sus dos pronunciamientos, tanto por declarar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL, como por declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

Exactamente igual sucede con el fallo de la Sentencia 36/2017, referida a la regulación contenida en la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava.

Veamos los problemas suscitados por dichos pronunciamientos.

5.1. LA INADMISIÓN DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA RESPECTO DEL TRLRHL

Como vimos, los autos que planteaban la cuestión de constitucionalidad de la Norma Foral y también del TRLRHL, porque la regulación de la primera dependía de la segunda y por ello entendía el juez de instancia que «lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 107 y 110.4 de la LHL que reproducen los artículos indicados, 1 y 4 de la Norma Foral».

Sin embargo, la sentencia decidió «inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad promovida respecto de los artículos 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales». El fundamento jurídico de esa decisión fue considerar que el enjuiciamiento constitucional de dichos preceptos no era relevante dictar sentencia en el proceso *a quo*.

La solución arbitrada debe considerarse técnicamente irreprochable, aunque creemos que las circunstancias concurrentes hubieran hecho aconsejable una solución distinta. En efecto, el hecho de que la regulación del TRLRHL sea prácticamente idéntica a la norma foral y, también, que hubieran sido admitidas a trámite otras cuestiones de inconstitucionalidad respecto de la ley estatal, hacía muy aconsejable resolver simultáneamente las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas sobre ambas leyes. Porque distanciar ambos pronunciamientos está provocando graves problemas de seguridad jurídica⁴⁰, en tanto los ayuntamientos de territorio común están obligados a seguir aplicando una ley que *previsiblemente* será declarada inconstitucional, aunque deba seguir siendo aplicada hasta el momento en que se haga pública la sentencia del TC en la que directamente se pronuncia sobre los artículos que regulan el IIVTNU en el TRLRHL.

Por tanto, si el tribunal no quería quebrantar la regla de pronunciarse únicamente sobre la normativa directamente aplicable al caso concreto que motiva la declaración de inconstitucionalidad, podría haber resuelto en una misma semana todas las cuestiones de inconstitucionalidad promovidas contra el IIVTNU y, de ese modo, habría evitado la inseguridad jurídica señalada.

5.2. LA INADMISIÓN TÁCITA DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA RESPECTO DEL ARTÍCULO 1 DE LA NORMA FORAL

Pese a que los autos de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad se refieren expresamente a los artículos 1, 4 y 7.4 de la norma foral, lo cierto es que el fallo omite cualquier mención a dicho artículo 1, lo que parece ser una omisión involuntaria de las sentencias analizadas.

Es cierto que el fundamento jurídico primero de la sentencia reconoce compartir las afirmaciones de la Abogacía del Estado y de las Juntas Generales de Guipúzcoa cuando sostienen que las dudas de constitucionalidad van dirigidas exclusivamente a la forma de determinación del incremento del valor (art. 4 NFG) y a la imposibilidad de acreditación de un valor diferente al que resulta de la correcta aplicación de las normas reguladoras del impuesto (art. 7.4 NFG), lo que permite al TC afirmar que «conforme a lo dicho, debe ser excluido también del objeto del presente proceso constitucional, el artículo 1 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa».

En todo caso, el principio de congruencia procesal exigía que el fallo de las sentencias analizadas contuviera un pronunciamiento expreso respecto del artículo 1 de la norma foral (tanto la de Guipúzcoa como la de Álava), aunque fuera para declarar expresamente la inadmisión de la cuestión respecto de dicho precepto.

⁴⁰ Como tuvimos ocasión de explicar en MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC de 16 de febrero de 2017», publicado en *Revista de Derecho vLex*, núm. 154, marzo 2017, ISSN: 2462-3423.

5.3. LA SINGULAR DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Como hemos visto, el fallo de la sentencia declara la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos que regulan el IIVTNU, «pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Se trata de una declaración de inconstitucionalidad ciertamente singular que admite varias interpretaciones.

La primera de ellas sería considerar que nos encontramos ante un caso inusual de «interpretación conforme», en el que el tribunal vendría a reconocer la constitucionalidad de la regulación analizada en la medida en que existe un incremento de valor y su inconstitucionalidad en caso contrario. Pero esta primera conclusión debería ser rechazada por los siguientes motivos:

- a) El TC, cuando ha considerado que un precepto era en parte constitucional y en parte inconstitucional, ha realizado una «interpretación conforme a la Constitución» que permitía salvar la constitucionalidad del precepto excluyendo su aplicación en el sentido que vulneraba la Constitución⁴¹. Por tanto, de haberse pretendido esta solución, lo lógico es que hubiera reconocido la constitucionalidad de la normativa estudiada siempre que se asegurase la exclusión de gravamen de las situaciones en que no existió incremento de patrimonio.
- b) Pero no solo advertimos que el fallo es distinto al de las «interpretaciones conforme», sino que además vemos que la sentencia rechaza de forma expresa la posibilidad de realizar una interpretación conforme a la Constitución que permita salvar la constitucionalidad de las normas estudiadas. En efecto, en el fundamento jurídico octavo se sostiene que esa solución no es posible en el caso enjuiciado porque la interpretación conforme encuentra su límite en las interpretaciones respetuosas con la literalidad y el contenido de la norma cuestionada y, en el caso concreto, la norma establece un criterio de cuantificación objetivo que prescinde absolutamente de los hechos realmente acaecidos. Por ello, y porque no corresponde «a este tribunal la reconstrucción de la norma en contra de su sentido evidente con la finalidad de encontrar un sentido constitucional», rechaza expresamente realizar una interpretación conforme.
- c) Esta primera interpretación llevaría a concluir que «la norma es inconstitucional, salvo que exista un incremento real»; que es el reverso de las denominadas interpretaciones conforme, que llevarían a concluir que «la norma es constitucional, salvo que no exista un incremento real». Por tanto, si ambos resultados son similares y el fundamento jurídico octavo rechaza expresamente la posibilidad de realizar en el supuesto enjuiciado una «interpretación conforme», tendríamos que ser consecuentes y rechazar también esta primera interpretación.

⁴¹ El supuesto paradigmático es la STC 31/2010, de 28 de junio (NCJ052475), sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

- d) Además, el propio tenor del fallo declara la «inconstitucionalidad y nulidad» de los preceptos enjuiciados, por lo que nos encontramos ante una clara declaración de inconstitucionalidad y nulidad que lleva aparejada la consecuente expulsión del ordenamiento jurídico de dichos preceptos.

Por tanto nos hallamos ante la razonable duda de si la declaración de inconstitucionalidad y nulidad es rotunda o, por el contrario, tiene alguna limitación específica al declararse la inconstitucionalidad «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor».

A tenor de lo establecido en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la conclusión más razonable es entender que los preceptos citados en el fallo son inconstitucionales y nulos, sin más. De este modo, la matización de que son inconstitucionales y nulos «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» vendría a ser una reiteración de la argumentación del fallo oportunamente desarrollada en el fundamento jurídico tercero de la sentencia.

Se trataría pues de una reiteración innecesaria, mediante la que quizás se ha pretendido resaltar que la vulneración del principio de capacidad económica no es especialmente grave y, por tanto, podría superarse mediante un procedimiento que identificara los supuestos en que no existió incremento de valor del suelo. Nos encontraríamos, pues, ante una indicación al legislador del camino a seguir para salvar la constitucionalidad del impuesto. De ser cierta esta interpretación, consideramos que hubiera sido preferible omitir esa declaración en el fallo y, en su caso, recoger una remisión al fundamento jurídico en el que detalladamente se explican los motivos por los que se consideraba que los preceptos enjuiciados eran inconstitucionales.

Pero todavía cabe una última interpretación posible, que sería entender que estamos ante una declaración de inconstitucionalidad condicionada a la inexistencia de incremento. Se trata de una interpretación posible, pero improbable, por los siguientes motivos:

- a) Nos parece una solución novedosa, no prevista en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que hubiera debido ir acompañada de una detallada justificación de los motivos que la ocasionan y las consecuencias que implica⁴².
- b) Nos parece una interpretación incongruente con el resto de la sentencia, pues si previamente había sostenido en el fundamento jurídico sexto que «estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, *respecto del cual, la norma no permi-*

⁴² Como sucedió en la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499).

te acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene. Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no solo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE)». Y, más adelante, afirma que *«la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador»*, no parece lógico que el fallo habilite la posibilidad de que los contribuyentes aporten pruebas al margen de un procedimiento previamente establecido para acreditar la inexistencia de incremento que determinaría la inaplicación de los preceptos declarados inconstitucionales.

- c) Nos parece que esta interpretación cercenaría notablemente el sentido de la declaración de inconstitucionalidad, porque la norma seguiría vigente y aplicable con carácter general y solo sería inaplicable en los casos concretos en los que los contribuyentes hubieran acreditado (con mucha imaginación, ante la inexistencia de procedimiento) que en su caso concreto no existió incremento.
- d) Nos parece que esa restricción del significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad sería perfectamente comparable al de las «interpretaciones conforme», porque las normas tachadas de inconstitucionales y nulas seguirían formando parte del ordenamiento jurídico. Por tanto, sería trasladable a esta última interpretación las consideraciones realizadas a la primera.

5.4. LA NO LIMITACIÓN DE EFECTOS

Otro de los aspectos más llamativos del fallo es que no establece ninguna limitación de efectos. Resulta sorprendente porque estamos acostumbrados a este tipo de soluciones desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978, del IRPF, pero matizó que «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». Y por ello –y también por el grave perjuicio económico que implicaría para la Hacienda pública– descartó la posibilidad de que la declaración de inconstitucionalidad pudiera sustentar ninguna pretensión de restitución en relación con las autoliquidaciones o liquidaciones practicadas.

Una vez abierta esa vía de resolución de conflictos de inconstitucionalidad han sido varios los casos en los que el TC ha limitado los efectos de su declaración de inconstitucionalidad. El último de ellos ha sido la Sentencia 140/2016, de 21 de julio (NCJ061472), que declaró la in-

constitucionalidad de determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y, como es sabido, dedica todo el fundamento de derecho decimoquinto a concretar el alcance que se deriva de las declaraciones de inconstitucionalidad. Y con una fundamentación genérica y fácilmente criticable afirma que el principio constitucional de seguridad jurídica reclama que la 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».

Seguidamente, después de una errónea afirmación de que los pagos realizados constituyen supuestos en que la liquidación devino firme⁴³, sostiene que «sin prescindir del perjuicio que tal devolución reportaría a la hacienda pública, resulta relevante tener en cuenta a estos efectos que la tasa no se declara inconstitucional simplemente por su cuantía, tomada esta en abstracto. Por el contrario, hemos apreciado que dichas tasas son contrarias al art. 24.1 CE porque lo elevado de esa cuantía acarrea, en concreto, un impedimento injustificado para el acceso a la Justicia en sus distintos niveles. Tal situación no puede predicarse de quienes han pagado la tasa logrando impetrar la potestad jurisdiccional que solicitaban, es decir, no se ha producido una lesión del derecho fundamental mencionado, que deba repararse mediante la devolución del importe pagado».

Resulta ciertamente sorprendente que en la declaración de inconstitucionalidad de las tasas judiciales se limiten los efectos de la sentencia y se ponga de manifiesto el perjuicio para la Hacienda pública que implicaría una solución distinta y, sin embargo, en el enjuiciamiento del IIVTNU no se limiten los efectos de la sentencia, pese a que el perjuicio económico es muy superior⁴⁴. Es cierto que el perjuicio económico es para las Haciendas locales y no para la Hacienda del Estado, pero no parece que esa diferencia pudiera tener alguna relevancia jurídica a los efectos señalados.

Como decimos, esa falta de limitación de efectos resulta sorprendente, pero creemos que está sobradamente justificada porque, como explicábamos al inicio de este artículo, la doctrina y la jurisprudencia llevan más de cinco años denunciando la inconstitucionalidad de un impuesto que grava el incremento de valor en unos años en los que la mayoría de los contribuyentes vende los inmuebles por un precio inferior al satisfecho en el momento de su adquisición. En ese perio-

⁴³ Afirma el tribunal que «procede ordenar la devolución de las cantidades pagadas por los justiciables en relación con las tasas declaradas nulas, tanto en los procedimientos administrativos y judiciales finalizados por resolución ya firme; como en aquellos procesos aún no finalizados en los que la persona obligada al pago de la tasa la satisfizo sin impugnarla por impedirle el acceso a la jurisdicción o al recurso en su caso (art. 24.1 CE), deviniendo con ello firme la liquidación del tributo». Pero, como decíamos, esa afirmación es errónea, porque los pagos de la tasa judicial no devinieron firmes en los casos en los que no hubieran transcurrido cuatro años o hubiera mediado un acto administrativo de liquidación; y como en la mayoría de los casos se realizaron mediante autoliquidación, el contribuyente mantiene vivo su derecho a instar la revisión de autoliquidaciones durante los cuatro años siguientes a la presentación de dicha autoliquidación.

⁴⁴ En los presupuestos generales del Estado para el año 2015 la cantidad presupuestada como ingreso en concepto «Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional» fue de 359 millones de euros, claramente inferior a la cantidad que representan los ingresos por el IIVTNU, que solo en el Ayuntamiento de Madrid ascendía a 514 millones de euros en el año 2015.

do de tiempo, la pasividad del Gobierno al no promover una reforma legislativa como la exigida ahora por la sentencia del TC ha provocado que miles de contribuyentes soportaran un impuesto manifiestamente contrario al principio de capacidad económica. Por todo ello nos parecería acertado que la sentencia, ponderando todas las circunstancias del caso concreto, hubiera decidido no establecer una limitación de sus efectos⁴⁵.

En todo caso, lo que también constituiría una injusticia es que fueran las Haciendas locales las que soportaran las consecuencias de la inacción del Gobierno. Por ello parece inevitable que el Estado reconozca su responsabilidad frente a los ayuntamientos y establezca una forma de compensación del daño causado por su inactividad.

6. LOS EFECTOS DEL FALLO

Es evidente que el fallo de la STC 26/2017 tiene un efecto directo en Guipúzcoa y el fallo de la STC 36/2017 tiene un efecto directo en Álava, en tanto las normas declaradas inconstitucionales y nulas son las de su respectiva norma foral. Pero también tiene un claro efecto indirecto en el resto del territorio español, porque el TC admitió a trámite otras cuestiones de inconstitucionalidad interpuestas por el Juzgado número 22 de Madrid y el Juzgado número 1 de Jerez de la Frontera, sobre la regulación del impuesto en el TRLRHL.

Por tanto, es razonable suponer que en los próximos meses se conocerá el fallo de las sentencias dictadas en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes de resolver. Y también es razonable suponer que el fallo será muy similar al anterior, dado que la regulación del impuesto en las tres normas consideradas es igualmente similar.

En todo caso, debemos confesar que tampoco nos extrañaría que dado el revuelo ocasionado por la STC de 16 de febrero, el extraordinario coste que puede implicar para las Haciendas locales del territorio común una sentencia similar sin limitación de efectos y, sobre todo, la enorme dificultad que entraña ejecutar la sentencia en sus propios términos, provoque un cambio en la decisión del TC y una sentencia de contenido distinto en el enjuiciamiento del TRLRHL.

En efecto, el revuelo es público y notorio y no merece mayor explicación. El extraordinario coste se puede estimar si consideramos que solo el Ayuntamiento de Madrid tiene un previsión de ingresos por este concepto por importe superior a 600 millones de euros anuales y que la posibilidad de instar la rectificación de autoliquidaciones en caso de una sentencia sin limitación

⁴⁵ En todo caso conviene señalar que esa conclusión dependerá, en buena medida, de la interpretación que hagamos del fallo, porque si finalmente entendemos que estamos ante un supuesto de inconstitucionalidad condicionada, sí que existirá limitación de efectos, en tanto solo podrán reclamar la anulación de los actos de liquidación quienes estén en condiciones de acreditar que soportaron el gravamen pese a la inexistencia de incremento.

de efectos podría obligar a devolver lo pagado en los últimos cuatro años. Y la dificultad de ejecutar la sentencia en sus propios términos requiere una explicación más amplia, que realizamos seguidamente.

6.1. LA DIFICULTAD DE EJECUTAR LA SENTENCIA EN SUS PROPIOS TÉRMINOS

Las sentencias analizadas declaran inconstitucionales y nulos los preceptos examinados, «pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Pero como la regulación actual, tanto foral como estatal, prescinde totalmente de los datos de la realidad, es necesario llevar a cabo una modificación legislativa para posibilitar una actividad probatoria de los contribuyentes y del ayuntamiento orientada a constatar la existencia de un incremento o decremento de valor. Pero esa solución es ciertamente difícil de implementar, porque requiere un enorme esfuerzo de imaginación para identificar el modo en que, respetando el principio de practicabilidad, queda asegurado que el IIVTNU no «somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor».

Hasta el momento se han planteado diversas opciones para asegurar que se cumple el mandato contenido en la sentencia, pero ninguna de ellas parece resolver correctamente el problema planteado. Veamos las distintas opciones y las ventajas e inconvenientes de cada una de ellas⁴⁶.

- a) *Mediante comparación entre precios declarados en la adquisición y transmisión del inmueble.* Esta es la forma más fácilmente comprensible por la ciudadanía, porque identifica la existencia de incremento con esa comparación, pero plantea algunos inconvenientes que pueden justificar su rechazo:
 1. Los precios de adquisición y transmisión se corresponden con el inmueble en su totalidad, sin diferenciación entre valor de suelo y valor de construcción.

⁴⁶ Otras opciones sugeridas por la doctrina no aparecen expresamente incluidas en este listado por considerar que no cumplen las exigencias establecidas en las sentencias estudiadas o, también, por haber sido formuladas de forma tan parca que resulta difícil concretar su contenido. Es lo que sucede con la sugerencia de CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor...», cit., pág. 39, cuando propone una modificación de la norma «en el sentido de que los coeficientes de actualización existentes actualmente se apliquen no solo sobre el valor final de la transmisión –como sucede actualmente– sino sobre el valor inicial de adquisición». Sucede lo mismo con la propuesta de CAYÓN GALLIARDO, A.: «Las reactivadas dudas...», cit., pág. 34, cuando afirma sin mayor desarrollo argumental que «la cuestión habría de resolverse en el ámbito de la propia vía administrativa o contencioso-administrativa, abriendo el paso a la inaplicación de los valores catastrales cuando se produzca el resultado que hemos denunciado como injusto (plusvalía inexistente o probadamente menor que la resultante de las reglas de cuantificación), pues, del mismo modo que los valores catastrales son susceptibles de impugnación, debe admitirse también su revisión cuando se trasladen del IBI al IIVTNU».

Dado que el impuesto solo grava el incremento de valor de los terrenos, la adopción de este criterio exigiría establecer alguna regla de identificación de la parte proporcional del suelo, que podría ser la traslación de la misma proporción en que se cuantifican los valores de suelo y construcción en la valoración catastral de los inmuebles⁴⁷.

2. Directamente relacionado con lo anterior es posible identificar un nuevo problema, que surge en aquellos casos –frecuentes– en los que el adquirente realizó obras de mejora en el inmueble. El problema surge porque esas inversiones se realizan únicamente en la construcción y solo deberían determinar un incremento de valor en la construcción; pero si aplicáramos una regla proporcional para diferenciar valor de construcción y suelo (como paso previo para cuantificar el incremento de valor del suelo), el valor de las inversiones realizadas en la mejora de la construcción se proyectaría también en el valor del suelo, distorsionando de forma notoria el valor del suelo en el momento de la transmisión⁴⁸.
3. El último problema derivado de aceptar esta alternativa es que los precios declarados en la adquisición y transmisión son meras declaraciones de las partes intervinientes en el contrato, por lo que no es posible que no reflejen fielmente el valor de los inmuebles transmitidos. En los impuestos en los que se grava el «valor real», como el ISD y el ITPO, precisamente por ese riesgo de que el valor declarado no se corresponda con el valor real, se reconoce a la Administración la posibilidad de comprobar el valor real al margen del declarado en la escritura pública; por tanto, habría que determinar si la Administración local también tendría esa posibilidad y, en su caso, cuáles serían las consecuencias en el impuesto local de que la Administración tributaria (autonómica o estatal) diera un valor de los inmuebles distinto del declarado en un procedimiento de comprobación de valores.

b) *Mediante la traslación al IIVTNU de los cálculos realizados en el IRPF para cuantificar las ganancias de patrimonio*⁴⁹. Esta forma parece sencilla porque consiste

⁴⁷ Nos referimos a la regla contenida en el artículo 14.2 a) del Reglamento del IRPF.

⁴⁸ Es decir, nos referimos al caso en que un contribuyente adquiere un inmueble por 200.000 euros y realiza obras de mejora por valor de 50.000 euros. Si en el momento de la transmisión obtiene por el inmueble un valor de 220.000 euros, habrá tenido una pérdida o decremento por valor de 30.000 euros; pero si el incremento de valor del suelo lo realizáramos comparando únicamente el valor de transmisión y adquisición declarado en las escrituras de compra-venta, concluiríamos que se ha producido un incremento de valor que legitimaría la exacción del impuesto.

⁴⁹ Esta propuesta ha sido defendida en la doctrina por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 87, con una detallada explicación de las reformas que es preciso realizar para su implementación; y es también seguida por NAVARRO EGEEA, M.: «La base imponible...», cit., pág. 113.

en aprovechar la regulación existente para cuantificar el tributo local, pero también tiene inconvenientes relevantes que desaconsejan su implantación:

1. Las reglas de cuantificación de las ganancias y pérdidas de patrimonio (GPP) en el IRPF computan el valor íntegro del inmueble y no solo el valor del suelo, lo que constituye un primer inconveniente para su utilización en el ámbito local.
2. Además, las reglas de cuantificación de GPP en el IRPF utilizan parámetros de cuantificación claramente ajenos al incremento de valor del suelo, como gastos y tributos inherentes a la adquisición, mejoras realizadas (que se refiere obviamente a la construcción y no al suelo) y amortizaciones que hubieran podido practicarse en caso de que el inmueble hubiera estado arrendado⁵⁰.
3. Además, las reglas de cuantificación del IRPF disponen la aplicación de unos coeficientes de abatimiento para los inmuebles adquiridos antes de 1995 que cumplen una función específica en el ámbito de dicho impuesto, pero que resultarían claramente extravagantes en la cuantificación de la plusvalía municipal.
4. Este criterio de cuantificación solo es válido para las personas físicas, por lo que su extensión a las personas jurídicas exigiría seguir en ese caso las reglas de cuantificación previstas en el impuesto sobre sociedades (IS). En ese caso el beneficio o pérdida se determina por la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable, que a su vez refleja las amortizaciones practicadas desde su adquisición. Por tanto nos encontraríamos con un doble problema: de un lado, la utilización de un método de cuantificación que pretende medir el beneficio empresarial, que es algo distinto del incremento de valor del suelo; de otro, la desigualdad derivada de aplicar un método diferente en el caso de personas físicas y personas jurídicas.
5. La cuantificación de la GPP en el ámbito del IRPF y del beneficio empresarial en el IS tiene lugar en los meses de junio y julio del año siguiente, en un momento muy distante del devengo y liquidación del tributo local en su configuración actual, por lo que la utilización de este criterio obligaría a modificar el elemento temporal del hecho imponible del IIVTNU⁵¹.
6. La vinculación entre ambos impuestos debería implicar el incremento de potestades de inspección local, en tanto debería reconocerse la posibilidad

⁵⁰ Ello hace posible que un contribuyente adquiriera un inmueble por 200.000 euros y lo transmitiera por 210.000 euros, pese a tener una plusvalía, tuviera a efectos del IRPF una pérdida de patrimonio como consecuencia de incrementar el precio de compra en los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

⁵¹ Este problema es también señalado por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 87, quien resta relevancia a esa circunstancia porque considera que ese desfase temporal «solo perjudicaría los ingresos del primer año de su aplicación, perjuicio que podría paliarse con ingresos a cuenta».

de comprobar la veracidad de las declaraciones realizadas. Y esa ampliación de las potestades de comprobación de la inspección local a los tributos estatales plantea problemas que no pueden ser ignorados.

c) *Mediante la traslación al IIVTNU del concepto de valor real o valor de mercado previsto en el ITPO*⁵². Esta propuesta tiene algunos inconvenientes relevantes, oportunamente señalados por la doctrina⁵³, como son:

1. La necesidad de establecer una regla para segregar la parte de valor del inmueble correspondiente al suelo y a la construcción, que como vimos podría hacerse mediante la aplicación de la misma proporción en la que se encuentran ambos valores en la valoración catastral.
2. El extraordinario coste que supondría para los ayuntamientos establecer un procedimiento de comprobación de valores para la determinación de la base imponible en cada una de las liquidaciones dictadas, que resultaría prácticamente inasumible para los ayuntamientos más pequeños.
3. La conflictividad o litigiosidad que generan estos métodos de determinación de la base imponible, que también implica costes indirectos para todas las partes afectadas⁵⁴.
4. También exigiría hacer una adaptación específica para la determinación del gravamen en los supuestos de transmisiones lucrativas, porque en esos casos no resulta de aplicación el ITPO⁵⁵.

d) *Mediante la comparación entre valor catastral del suelo en el momento de adquisición y enajenación*. Esta opción utiliza el valor catastral del suelo como parámetro de comparación, lo que constituye una clara ventaja respecto de las anteriores. Pero su principal inconveniente es que los valores catastrales no son actualizados

⁵² Esta propuesta se recoge en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión del sistema tributario municipal», en revista *Anuario de Derecho Municipal 2008*, núm. 2, cit., pág. 202 y ss.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Para atenuar este inconveniente, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 205, proponen la utilización del concepto de valor de mercado definido a través de sistemas objetivados de valoración: los precios medios de mercado. Se trata de una opción interesante en el momento en que fue formulada, pero probablemente no satisfaría la exigencia establecida en las sentencias del TC analizadas para impedir que situaciones en que no existió un incremento real queden sometidas a gravamen.

⁵⁵ Esta circunstancia es advertida por VARONA ALABERN, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad...», cit., pág. 88, quien considera que en estos casos «posiblemente no pudiera evitarse que el tributo local incorporase elementos fuertemente estimativos en la determinación de su base imponible análogos a los actualmente existentes, pero concebidos como una presunción *iuris tantum* –no como una regla de valoración– que admitiera prueba en contrario».

de forma continua y homogénea, lo que constituye un grave obstáculo a la utilización de este método, por los motivos que exponemos detalladamente:

1. El principal problema es que los valores catastrales no se actualizan con la frecuencia necesaria para conocer las variaciones de valor producidas en periodos cortos de tiempo. Como es sabido, la valoración catastral se realiza normalmente a través de las ponencias de valores, cuya aprobación solo podrá iniciarse una vez transcurridos, al menos, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva.
2. De hecho, dada la complejidad del procedimiento, lo normal es que transcurran más de 10 y 15 años entre la aprobación de una ponencia de valores y la siguiente. En el cuadro anexo se aprecia que el 37% de las capitales de provincia (17 de un total de 46) cuenta con ponencias de valores realizadas hace más de 20 años, y el promedio de antigüedad de todas ellas es de 13 años⁵⁶:

Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV
A Coruña	1997	Cuenca	2017	Murcia	2002
Alicante	1996	Girona	1990	Ourense	2006
Albacete	2006	Granada	1997	Palencia	1996
Almería	2008	Guadalajara	2013	Pontevedra	2001
Oviedo	2013	Huelva	2000	Santa Cruz de Tenerife	1995
Ávila	2010	Huesca	2001	Salamanca	1996
Badajoz	1996	Palma de Mallorca	2013	Segovia	2010
Barcelona	2002	Jaén	1997	Sevilla	2001
Burgos	2010	Logroño	1997	Soria	2009
Cáceres	1995	Las Palmas de Gran Canaria	1996	Tarragona	2001
					.../...

⁵⁶ Cuadro de elaboración propia a partir de la información contenida en el Portal de la Dirección General del Catastro, en visita realizada el 2 de marzo de 2017.

Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV	Ciudad	Fecha PV
.../...					
Cádiz	1996	León	1996	Teruel	1996
Santander	2010	Lleida	2006	Toledo	2008
Castellón de la Plana	2012	Lugo	1998	Valencia	1998
Ciudad Real	2012	Madrid	2012	Valladolid	1995
Córdoba	1995	Málaga	2009	Zamora	2011
				Zaragoza	2013

3. La aprobación de ponencias de valores suele promoverse por los ayuntamientos y ello determina que existan grandes diferencias en el momento de su aprobación en unos municipios y otros. Así, por ejemplo, si utilizamos los datos referidos a la provincia de Girona, advertimos que el 77% de los municipios (171 de un total de 221) tiene ponencias de valores aprobadas hace más de 20 años; y el promedio de antigüedad de todas ellas es de 23 años⁵⁷.
4. Por ello consideramos inviable cuantificar el incremento de valor del suelo por comparación entre los valores catastrales del suelo en el momento de la transmisión y de la adquisición, porque las actualizaciones basadas en ponencias de valores se producen con una frecuencia que se mide en lustros y no reflejan con suficiente inmediatez el cambio de valor producido en los inmuebles. Consecuentemente, en la mayoría de las transmisiones realizadas coincidiría el valor catastral del momento de la adquisición con el valor catastral en el momento de la transmisión, lo que impediría identificar el incremento de valor producido en ese lapsus de tiempo.
5. Es cierto que el artículo 32 de la Ley del catastro inmobiliario prevé la actualización de valores catastrales a través de las Leyes de presupuestos generales del Estado. Pero esa actualización solo puede ser solicitada por los ayuntamientos cuando existan diferencias sustanciales entre los valores de

⁵⁷ Según datos extraídos del Portal de la Dirección General del Catastro, en visita realizada el 2 de marzo de 2017. Resulta especialmente llamativo advertir que más de la mitad de los municipios de la provincia de Girona (133 de un total de 221) tienen ponencias de valores aprobadas antes del año 1990, lo que constituye un claro indicador de la distancia existente entre los valores reales y los valores catastrales.

mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes y, además, cuando hubieran transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva. Se trata de una actualización genérica (sin consideraciones específicas a los distintos inmuebles, porque tiene lugar mediante la aplicación de coeficientes unitarios para todos los inmuebles del municipio), que solo es de aplicación a partir del sexto año desde la aprobación de la última ponencia de valores y que siempre ha sido utilizada para incrementar el valor catastral de los inmuebles.

6. Como consecuencia de todo lo anterior, creemos que este método sería inadecuado para cuantificar el incremento de valor del suelo y, además, sería claramente incapaz de identificar las transmisiones en las que no existió incremento de valor, que según el TC deben quedar en todo caso eximidas de tributación.

- e) *Mediante la comparación entre el «valor catastral referenciado» en el momento de adquisición y enajenación.* Esta opción ha sido defendida por la doctrina⁵⁸ y podría ser una buena solución, aunque su principal problema es que todavía no se ha producido la necesaria regulación jurídica de ese «valor catastral referenciado».

Como recoge MIRANDA HITTA, el «valor catastral referenciado» debería elaborarse por el Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario, que utilizando la información sobre los valores de transacción suministrados por los fedatarios públicos, la sometería a un «proceso de depuración y filtrado a través de técnicas estadística avanzadas –entre ellas, las redes neuronales artificiales– para seleccionar exclusivamente aquellas muestras dignas de confianza estadística en cuanto a los precios confesados en las escrituras, de las que extraer el modelo matemático que en cada caso permita realizar estimaciones confiables de los valores de mercado buscados»⁵⁹.

⁵⁸ Nos referimos a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 154 y ss. El Informe elaborado por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, publicado en 2014, propone de forma genérica la utilización en el ámbito tributario de ese «valor catastral referenciado», pero destaca que para ello resulta imprescindible «que el nuevo "valor de referencia" pierda la consideración de "dato protegido" que actualmente tiene el valor catastral. Esta necesaria transparencia será, sin duda, un motor de la inversión en el mercado inmobiliario, muy afectada negativamente en la actualidad entre otras razones por 120 la fuerte opacidad de este mercado. A tales efectos no se debería olvidar que en países europeos en los que existe un valor de referencia en función del mercado, el dato es de acceso público sin restricciones y que, además, la mayoría de los países europeos tienen incorporados servicios para la consulta no protegida de los valores asignados a los bienes inmuebles (pág. 119). También defienden esta propuesta DEL BLANCO GARCÍA, A y GARCÍA CARRERERO, B.: «Cuestiones controvertidas...», cit., pág. 71, añadiendo que «debería establecerse un coeficiente de reducción al resultado de la valoración para evitar un incremento de la litigiosidad».

⁵⁹ MIRANDA HITTA, J.: «El Catastro y las Haciendas Locales», en la revista *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, pág. 104. Seguidamente añade que el Observatorio Catastral toma en consideración los resultados de diferentes

En todo caso, la acogida de esta propuesta exigiría realizar una modificación legislativa significativa para definir jurídicamente el método de determinación de ese «valor catastral referenciado», para asegurar la publicidad de los criterios seguidos para su cálculo y del resultado del mismo⁶⁰, y para establecer el procedimiento mediante el que los interesados podrían impugnarlo en el momento de su utilización para la liquidación del IIVTNU⁶¹.

Además, exigiría establecer algún método complementario de valoración retrospectiva, porque el incremento debería cuantificarse por comparación entre el «valor catastral referenciado» en el momento de adquisición y enajenación y parece poco probable que este «valor catastral referenciado» pueda aportar datos anteriores al año 2008. Por tanto, sería una apuesta de futuro, pero difícilmente serviría para resolver los problemas actuales de valoración del incremento.

- f) *La corrección del «error del salto»*. En todas las hipótesis planteadas o que se puedan plantear es necesario, además, incluir un mecanismo de corrección para evitar que un pequeño incremento de valor de los terrenos pueda legitimar la exacción de un impuesto de cuantía superior a dicho incremento. En efecto, la STC analizada solo exige que el IIVTNU no «somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor», por lo que cabría entender que cualquier incremento de valor, por pequeño que fuera, legitimaría la exacción. Y si ello fuera así, podría suceder que un incremento de valor de apenas 100 euros pudiera legitimar la exacción del impuesto, que podría cuantificarse en miles de euros. Pero creemos que esta es una interpretación literal y simplista del mandato contenida en la sentencia analizada, porque de acuerdo con una interpretación integradora de la sentencia, en la que se afirma que el objeto del tributo es la renta obtenida por el contribuyente, parece

estudios de mercado y de análisis de la oferta en internet y prensa que habitualmente realiza la Dirección General del Catastro, «e incorporará en el futuro la información que deben suministrarle los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria en virtud del acuerdo alcanzado en 2007 con el Consejo General de Colegios en los que se agrupan estos profesionales, así como los valores de tasación hipotecaria, con lo que se constituirá en la mayor base de datos inmobiliarios referenciados espacial y temporalmente que jamás haya existido en España».

⁶⁰ La Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español confiere especial importancia a esta publicidad, al destacar la importancia de que dicho valor «a diferencia de los valores catastrales actuales, sea público y notorio, lo cual resulta esencial para su validez y para el correcto y transparente funcionamiento de los mercados de bienes inmuebles. Su conocimiento por los ciudadanos debe ser el resultado de una publicación anual de carácter general, que permita el acceso a la base de datos catastral sin perjuicio de su notificación individualizada cuando su determinación se derive de un procedimiento de incorporación de inmuebles al Catastro o de alteraciones de sus características o cuando se produzcan variaciones relativas significativas en la asignación de los módulos» (pág. 119 del Informe).

⁶¹ Como afirman ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: «La necesaria revisión...», cit., pág. 155, «permitir la impugnación del valor catastral referenciado podría provocar que este impuesto perdiera una de sus virtudes más importantes, como es la ausencia casi completa de litigiosidad en cuanto a la determinación del incremento de valor sujeto» (obviamente, esa afirmación fue realizada en el momento de elaboración del trabajo, esto es, antes de la crisis inmobiliaria).

evidente que la nueva regulación debe establecer alguna cláusula limitadora de la cuota para que nunca resulte superior al incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente⁶².

- g) *La corrección en los supuestos de adquisiciones a título lucrativo.* En todas las hipótesis planteadas o que se puedan plantear es necesario asegurar que tampoco en las adquisiciones a título lucrativo se someten «a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor». En este caso la aclaración parece oportuna y podría pensarse que en estos casos, por reconocerse la condición de contribuyente al adquirente, no puede existir una vulneración del principio de capacidad económica en los supuestos «de inexistencia de incremento de valor». Sin embargo, conviene recordar que también en estos casos el fundamento del tributo es la existencia de una renta generada por el transmitente y, según la STC, es necesario asegurar que la regulación impide el gravamen de rentas irreales, con independencia de que el contribuyente sea el adquirente o el transmitente⁶³.
- h) *La modulación del porcentaje de incremento previsto para cada año.* Esta opción la he defendido en público en alguna ocasión, pero el retraso del Gobierno en afrontar la necesaria modificación del IIVTNU determina que ahora tenga menos margen de actuación y deba cumplir el mandato contenido en las SSTC que declaran la inconstitucionalidad del impuesto. Según esta propuesta, el Gobierno podría haber instado un sencillo cambio legislativo para que el porcentaje de incremento aplicable durante los años de la crisis fuera cero (lo que implicaría no gravar incremento alguno durante ese periodo de tiempo) o, incluso negativo, para permitir una compensación del incremento generado en los años anteriores con el decremento producido en ese periodo de tiempo. De este modo, se establecería una corrección que salvaría la situación sobrevenida durante la crisis y permitiría salvar lo bueno que tenía esa configuración simplificada y objetiva.

Esta propuesta habría resuelto buena parte de los problemas de la regulación actual, porque hubiera permitido modular el incremento estimado en los supuestos en que el inmueble tuviera un periodo de generación amplio en el que se incluyeran años de bonanza económica y años de crisis.

⁶² En efecto, especialmente si tomamos en consideración que las sentencias analizadas consideran que «todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional». Por tanto, habiéndose reconocido también en la sentencia que el IIVTNU grava la renta obtenida con el incremento, parece claro que si el impuesto determinara una cuota superior a la renta manifestada en la transmisión del suelo tendría alcance confiscatorio y sería inconstitucional, en la interpretación mantenida por el TC.

⁶³ En relación con este supuesto de transmisiones lucrativas, nos parece acertada la propuesta de CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor...», cit., pág. 40, de modificar la regulación del ISD para permitir la deducibilidad del importe satisfecho por el pago del IIVTNU, de modo similar a lo que actualmente se establece en el IRPF.

En todo caso, esta opción resulta inviable en el momento actual, en el que el legislador solo podría mantener un modelo objetivo de configuración del impuesto si estableciera las medidas necesarias para asegurar que no se someterán a gravamen los supuestos de inexistencia de incremento, tal y como exige el fallo de las Sentencias 26/2017 y 37/2017 del TC.

Como se desprende de lo expuesto, el mandato trasladado al legislador para que articule un mecanismo de prueba dirigido a acreditar la existencia de un incremento de valor puede ser sencillo de concebir en su dimensión formal o procedimental, pero extraordinariamente complejo en su dimensión material, porque resulta muy difícil identificar cuál debería ser el objeto de la prueba en esa nueva fase de gestión del tributo.

6.2. LA POSIBILIDAD DE SUSTITUIR EL IIVTNU POR UN RECURSO DE EFECTO EQUIVALENTE

Como acabamos de exponer, resulta muy difícil modificar la regulación actual para cumplir el mandato contenido en el fallo de las sentencias analizadas. De un lado, por la dificultad de identificar las dos magnitudes comparables en el momento de adquisición y de la transmisión de los inmuebles; y, de otro, porque cualquier actuación orientada a una mejor cuantificación del incremento implicaría una pérdida de simplificación, que es la gran cualidad del impuesto en su regulación actual.

En nuestra opinión, las principales opciones legislativas de sustitución del impuesto serían las siguientes:

La primera y más sencilla sería suprimir el impuesto y buscar un mecanismo compensatorio de las pérdidas de recaudación derivadas de dicha decisión. Ese mecanismo podría ser el reconocimiento de nuevas transferencias o, también, de una nueva participación en los tributos del Estado. Esta decisión determinaría que el Estado asumiera unos costes derivados de la supresión de un impuesto que, en el ejercicio 2014, recaudó un total de 2.280 millones de euros⁶⁴, lo que nos lleva a considerar inviable esta propuesta.

La segunda opción sería incorporar la capacidad recaudatoria del IIVTNU al IBI. Como expusimos anteriormente, algunos autores consideran que el IIVTNU es un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria⁶⁵, cuya principal diferencia con el IBI es que no tiene naturaleza periódica y se exige solo en el momento de mayor liquidez del propietario: el de la transmisión del inmue-

⁶⁴ Según datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, recogidos en el Informe «Haciendas Locales en Cifras. Año 2014», publicado en octubre de 2016.

⁶⁵ Nos referimos en concreto a VEGA BORREGO, en la conferencia citada anteriormente.

ble. Si aceptamos esta interpretación y constatamos que el IIVTNU establece un gravamen anual aproximado del 0,9% del valor del catastral del suelo del inmueble⁶⁶, podríamos concluir que un gravamen complementario al IBI podría tener un efecto recaudatorio y distributivo similar al del IIVTNU, con las siguientes singularidades:

- El gravamen pasaría a ser anual y periódico, frente a su configuración actual de instantáneo y vinculado al momento de la transmisión.
- Ese gravamen podría tener carácter potestativo, igual que sucede ahora con el IIVTNU.
- Desaparecería la limitación de gravamen establecida en la actualidad en los 20 años (como es sabido, la cuota del IIVTNU no varía en caso de que el contribuyente hubiera sido titular del bien durante 20 años o más).
- En el cálculo del nuevo IBI se debería diferenciar la cuota exigida por el valor catastral, en los términos que se regula en la actualidad; y la cuota exigida por la valoración del suelo (hasta un 0,9% de su valor catastral), sin que ello planteara especiales dificultades de implementación dada la perfecta identificación de ese valor en la referencia catastral.
- En caso de que se prefiriera acumular la recaudación actual al IBI existente, podría realizarse el cálculo del valor del suelo promedio (que puede situarse en torno al 50% del valor catastral total⁶⁷) e incrementar el tipo de gravamen en cuatro décimas. Esta modalidad podría generar desigualdades manifiestas en comparación con el modelo actual, al aplicar el mismo porcentaje de valor de suelo a inmuebles que tienen valores claramente diferenciables⁶⁸.

La tercera opción consistiría en establecer un gravamen complementario al ITPO. Esta opción plantea inconvenientes más serios que la anterior por los siguientes motivos:

- Supondría cambiar la naturaleza del impuesto, que actualmente grava la renta (o el patrimonio, según interpretaciones) por un impuesto que grava las transmisiones.

⁶⁶ El resultado de multiplicar la base imponible, que es aproximadamente el 3% anual del valor catastral del suelo, por el tipo de gravamen, que se sitúa en torno al 30%.

⁶⁷ Según las estadísticas de la Dirección General del Catastro, el valor del suelo de todos los inmuebles de todas las ponencias de valores realizadas entre 1984 y 2015 representa un 51,25% del valor total de los inmuebles. Si realizamos el mismo cálculo año por año, advertimos que el valor catastral del suelo representó un porcentaje variable del valor total de los inmuebles en los distintos años: en 2014, un 41,94%; en 2013, un 43,11%; en 2012, un 56,14%; en 2011, un 40,27%; en 2010, un 54,76%.

⁶⁸ Por ejemplo, el gravamen exigible al propietario de un solar, frente al propietario de un edificio en propiedad horizontal.

- Plantearía graves problemas de gestión, derivados de la dificultad de coordinar un gravamen complementario establecido por el Estado, sobre un tributo cedido a las comunidades autónomas y cuya recaudación pretende atribuirse a las entidades locales.
- Exigiría realizar un esfuerzo de imaginación considerable para regular las bases imponibles y tipos de gravamen aplicables para lograr un resultado similar al del IIVTNU.
- Exigiría establecer alguna modulación en la determinación del contribuyente, puesto que en el IIVTNU es, con carácter general, el transmitente, y en el ITPO es siempre el adquirente.
- Precisaría también una regla específica para los supuestos de transmisiones a título lucrativo, que no están gravadas por el ITPO.

Las consideraciones anteriores son meras especulaciones sobre las distintas alternativas del legislador, pero como se desprende de lo expuesto ninguna de las opciones contempladas nos parece satisfactoria. Por ello compartimos la opinión de quienes consideran herido de muerte al IIVTNU, en tanto resulta prácticamente imposible adaptar su regulación al mandato contenido en el fallo de las sentencias analizadas y, al tiempo, conseguir que la gestión del IIVTNU siga siendo sencilla para los ayuntamientos⁶⁹.

⁶⁹ La relevancia de estas características es puesta de manifiesto en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO, F. A.: s cit., pág. 202, cuando realizan distintas propuesta de reforma del impuesto, establecen dos premisas «que el incremento de valor debe continuar determinándose objetivamente, también el valor sobre el que se calcula dicho impuesto debe estar configurado de tal modo que el grado de litigiosidad o conflicto que pueda generar sea lo más limitado posible».

SUMINISTRO INMEDIATO DE INFORMACIÓN EN LA GESTIÓN DE LOS LIBROS DEL IVA (Y II)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda

EXTRACTO

El Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, modifica el Reglamento del IVA, el Reglamento de facturación y el Reglamento de gestión e inspección tributaria, regulando el nuevo sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT (denominado Suministro Inmediato de Información –SII–).

En el presente artículo, dividido en dos partes, se examina este sistema de llevanza de los libros, diseccionando su análisis tanto en el ámbito subjetivo de aplicación como en el resto de las obligaciones formales que se imponen a los sujetos pasivos que lleven los libros a través de este sistema, todo ello acompañado de numerosos ejemplos y un cuadro-resumen global del nuevo sistema.

En la primera parte, publicada en el número anterior de esta revista (*RCyT*, CEF, núm. 408, marzo 2017), se analizó la obligación general de llevar libros registro, la finalidad de la reforma, el ámbito de aplicación subjetivo y del funcionamiento del sistema de SII, se trató sobre los libros registro que resultan afectados y sobre el libro registro de facturas expedidas.

En esta segunda el autor examina los libros registro de facturas recibidas, de bienes de inversión y el de determinadas operaciones intracomunitarias y las singularidades para determinados regímenes especiales. También aborda el tema de la liquidación del impuesto, de los efectos del retraso en la aportación de la información en los procedimientos de comprobación tributaria o la infracción tributaria por incumplimiento de la obligación.

Palabras clave: suministro inmediato de información, SII, gestión de los libros de IVA, Sede electrónica de la AEAT, infracciones y sanciones.

IMMEDIATE DELIVERY OF INVOICES DATA (SII). VALUE ADDED TAX LEDGERS (AND II)

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

Royal Decree 596/2016, of 2 December 2016, modifies VAT Regulations, Invoicing Regulations as well as Tax Audit Regulations, adjusting the new system to keep VAT ledgers by electronic means through the Tax Authority website (the so-called immediate delivery of invoices data system –SII–).

The present paper, divided into two parts, examines the new system to keep VAT ledgers, dissecting its analysis not only with regard to its subjective dimension, but also the formal obligations imposed on the taxpayers who keep VAT ledgers through this system, together with a wide array of examples and a summary table thereof.

In the first part of this article, published in the previous edition of this magazine (*RCyT*. CEF, num. 408, march 2017), it was analyzed the general obligation to keep these books, the purpose of the reform and the subjective dimension of its application; with respect to the SII operation, it covered which books were affected and the issued invoices book.

In this second part, the author examines the received invoices book, the capital assets book, certain intra-community transactions ledger and some peculiarities of special regimens. It also tackles other issues such as the tax assessment, the effects of delays when reporting the information in certain tax audit processes and penalties for infringement.

Keywords: immediate delivery of invoices data, SII, value added tax ledgers, bookkeeping and penalties.

Sumario

- 3.4. Libro registro de facturas recibidas
 - 3.4.1. Plazo de remisión electrónica de la información
 - 3.4.2. Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT
 - 3.4.3. Asientos resúmenes
 - 3.4.4. Operaciones singulares a incluir en el libro registro de facturas recibidas
 - 3.4.5. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas recibidas
- 3.5. Libro registro de bienes de inversión
 - 3.5.1. Sujetos obligados a llevar este libro
 - 3.5.2. Plazo de remisión electrónica de la información
 - 3.5.3. Información que debe contener el libro registro de bienes de inversión y que debe suministrarse a la AEAT
- 3.6. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias
 - 3.6.1. Llevanza electrónica
 - 3.6.2. Plazo de remisión electrónica de la información
 - 3.6.3. Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT
- 3.7. Regímenes especiales
 - 3.7.1. Régimen especial de los bienes usados
 - 3.7.2. Régimen especial de las agencias de viaje
 - 3.7.3. Régimen especial del grupo de entidades
 - 3.7.4. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica
- 3.8. Libros registro en el supuesto de tener varios establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del impuesto
- 3.9. Condiciones generales y procedimiento para realizar el suministro electrónico de los registros de facturación
 - 3.9.1. Condiciones generales para realizar el suministro de información
 - 3.9.2. Procedimiento para realizar el suministro electrónico de los registros
- 3.10. Información a suministrar del primer semestre de 2017

4. Liquidación del impuesto. Periodo de liquidación
 - 4.1. Periodicidad mensual
 - 4.2. Régimen especial del grupo de entidades. Declaraciones-liquidaciones. Plazo de presentación
5. Otras obligaciones formales de los empresarios o profesionales
 - 5.1. Requisitos formales en la llevanza de los libros
 - 5.2. Declaración censal
 - 5.3. Facturación por el destinatario o por terceras personas y declaración censal
 - 5.4. Exclusión de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347)
 - 5.5. Exclusión de presentar la declaración informativa con el contenido de los libros (modelo 340)
 - 5.6. Exclusión de presentar la declaración resumen anual de IVA (modelo 390)
 - 5.7. Obtención de información en poder de la AEAT por el sujeto pasivo
6. Efectos del retraso en la aportación de la información en los procedimientos de comprobación tributaria
7. Otras modificaciones que afectan al IVA
 - 7.1. Contenido de los documentos registrales de los libros registro obligatorios. Información sobre la cuota soportada deducible
 - 7.2. Plazo de emisión de las facturas
 - 7.3. Facturación de determinadas entregas de energía eléctrica
8. Infracción tributaria por incumplimiento de la obligación
9. Cuadro-resumen sobre el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT
 - 9.1. SII: Condiciones generales del sistema
 - 9.2. SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas
 - 9.3. SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas
 - 9.4. Información a suministrar libros registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias

3.4. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS RECIBIDAS

3.4.1. Plazo de remisión electrónica de la información

3.4.1.1. Plazo general: cuatro u ocho días

La información correspondiente a las facturas recibidas deberá suministrarse en los siguientes plazos:

- Como regla general, el suministro de la información relativa a las facturas recibidas se efectuará en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las correspondientes operaciones.

Durante el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

Debe tenerse muy en cuenta que, de acuerdo con el proyecto de orden ministerial, debe suministrarse la fecha del registro contable de la factura o del documento de aduanas.

El precepto alude como día inicial a aquel en que se registre contablemente la factura en el libro registro de facturas recibidas, debiendo tenerse en cuenta al respecto el plazo para realizar las anotaciones registrales establecido en el artículo 69 del RIVA que no es otro que el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en periodo voluntario, añadiendo que las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del periodo de liquidación en que proceda efectuar su deducción. No obstante, como se indica que en todo caso deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación, lo habitual será que apliquémos este último.

Esta condición hace que decaiga la tesis mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación con el requisito de contabilización o registro de las facturas para estos sujetos que apliquen este sistema de llevanza de los libros registro, puesto que el órgano revisor viene manteniendo que esta contabilización supone un requisito formal que en ningún caso puede impedir el ejercicio del derecho a la deducción cuando se ha registrado la factura con anterioridad al inicio del procedimiento de comprobación (entre otras, Resolución de 1 de diciembre de 2009 [R. G. 934/2007 –NFJ037562–]).

La lucha contra el fraude y el control que se impone a través de este sistema de suministro de información y de llevanza de los libros registro hace que de ma-

nera obligatoria todo asiento en el libro registro de facturas recibidas debe estar efectuado antes de que termine el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo en que proceda realizar la deducción, entendiéndose que es aquel periodo en que cumpliéndose con todos los requisitos establecidos en el título VIII de la LIVA el sujeto pasivo puede hacer efectivo su derecho a deducción, aunque no lo haga.

Debe tenerse en cuenta que el sujeto pasivo tiene un plazo para ejercitar el derecho a la deducción de cuatro años computados desde el momento en que se produce el devengo de la operación. Por tanto, con esta norma se insiste en que la contabilización de la operación debe producirse, como se acaba de indicar, en el periodo en que pueda hacerse efectivo el derecho a la deducción o a más tardar antes del día 16 del mes siguiente a dicho periodo.

Aun cuando lo habitual es que el sujeto pasivo ejercite efectivamente el derecho a la deducción en dicho periodo, no debe olvidarse que tiene, como se ha indicado, cuatro años para ejercitar este derecho.

No supone un cambio normativo que incida en el derecho a la deducción, pero sí debe constatar que se obliga al empresario o profesional a llevar el libro registro de manera que en este consten asentadas las operaciones por las que se ejercita el derecho a la deducción en el periodo en que concurren los requisitos para ejercitar este derecho. Indudablemente ello tiene como finalidad realizar un control de la actividad del empresario y del ejercicio del derecho a la deducción, si bien la posibilidad de registrar y no deducir de manera inmediata puede incidir en dificultar la labor de control de la Administración tributaria.

Por otra parte, si ya la Administración tributaria tiene en su poder toda la información relativa a las facturas registradas en el libro de facturas recibidas, en el caso de comprobaciones posteriores que realice debería establecerse la posibilidad de que en dichas regularizaciones la Administración tuviera en cuenta no solo las cuotas devengadas no declaradas sino también las cuotas soportadas deducibles registradas y que el sujeto pasivo no dedujo en el periodo comprobado, aplicando el principio de regularización íntegra, esencialmente en el supuesto señalado.

EJEMPLO 22

Un sujeto pasivo, que realiza una actividad sujeta y no exenta, y que debe aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT recibe una factura de un proveedor el 2 de julio de 20X1 por la adquisición de un bien sujeto y no exento de IVA.

.../...

.../...

Este empresario, si quiere ejercitar el derecho a la deducción de la cuota soportada en la declaración-liquidación correspondiente al mes de julio, deberá suministrar la información a través de la Sede electrónica de la AEAT como muy tarde el día 15 de agosto. El suministro de esta información supone el registro contable de la factura en el libro de facturas recibidas.

- Si se trata de operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

Al igual que en el caso anterior, durante el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja en los plazos anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones. Se alude a las operaciones y no a los sujetos pasivos que apliquen el régimen, por lo que esta obligación deberá ser cumplida tanto por aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial como por los empresarios o profesionales no acogidos al mismo que reciban operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen; a diferencia del libro registro de facturas expedidas, que afectaba exclusivamente a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

Al igual que se expuso al examinar el libro registro de facturas emitidas, debe tenerse en cuenta que también en este caso se exige suministrar la información en dos o más momentos, aquel en que se registre contablemente la factura recibida y cuando se abone total o parcialmente el importe de la operación.

En el artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA se establece que tanto los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja así como los sujetos pasivos no acogidos al régimen pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas, además de las anotaciones generales, la siguiente información: 1) las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; y 2) indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Para el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- Las rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 del RIVA deberán informarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta.

3.4.1.2. *Durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieren las informaciones*

De acuerdo con el proyecto de orden ministerial que desarrolla el sistema de SII se concreta una información que debe suministrarse con carácter anual durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran estas informaciones.

Se trata de las entidades aseguradoras comprendidas en el artículo 62.6 del RIVA, que deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT.

El suministro de información de estos datos deberá efectuarse de forma agrupada respecto de cada una de las personas o entidades con las que se hubieran efectuado las operaciones, conforme a los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 35 del RGIT; atendiendo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la AEAT.

3.4.2. **Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT**

Al igual que se ha realizado con las facturas expedidas, también la información a suministrar respecto de las facturas recibidas podemos agruparla en los siguientes grupos de datos:

3.4.2.1. *Datos generales a contener en el libro registro de facturas recibidas*

En el artículo 64.4 del RIVA se contiene la información que debe recoger este libro registro respecto de las facturas que recibe un empresario o profesional.

Se mantiene la obligación de suministrar esta información general que todo empresario o profesional, acogido o no al sistema de llevanza electrónica, debe reflejar en el libro registro.

De esta forma, las facturas expedidas y, en su caso, los documentos de aduanas y justificantes contables se inscribirán, una por una, consignándose:

- Número de recepción.
- Fecha de expedición.
- Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el documento.
- Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del obligado a su expedición.
- Base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la LIVA.
- En su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

- Si la operación se encuentra afectada por el régimen especial del criterio de caja, se deberán incluir las menciones citadas en el artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA (fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; e indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación). Debe recordarse que esta obligación afecta tanto a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial como a aquellos empresarios o profesionales que reciban operaciones efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja.

Si el empresario o profesional que recibe la factura sujeta al régimen especial del criterio de caja no satisface su abono en el plazo pactado y el nacimiento del derecho a deducir se produce el 31 de diciembre del año posterior a aquel en que se realiza la operación, la fecha que figurará como de pago será esta última, sin que deban anotarse los pagos posteriores a la misma.

- Respecto de las facturas correspondientes a entregas que dan lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), habrán de calcularse y consignarse las cuotas tributarias. Esto es, cuando un empresario o profesional recibe una factura de otro sujeto pasivo con NIF a efectos de IVA atribuido por otro Estado miembro, por la entrega de bienes desde el territorio de otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto, en el Estado de salida se produce una entrega intracomunitaria de bienes (EIB) y en el territorio de aplicación del impuesto una AIB. El destinatario recibe una factura sin reflejar en la misma el tipo impositivo y la cuota. Esta última es calculada por el destinatario y permitirá declarar el IVA devengado y el IVA soportado deducible.
- En el supuesto de facturas o justificantes contables que den lugar a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, se calculará y consignará la cuota tributaria; en sentido análogo al que se acaba de exponer respecto de las AIB.

3.4.2.2. Información adicional a suministrar recogida en el artículo 64.4 del RIVA por los empresarios o profesionales que aplican el sistema de SII

Junto a esta información general que debe contener el libro registro de facturas recibidas, en el caso de sujetos pasivos que apliquen el sistema de llevanza electrónica, deberá contener adicionalmente los siguientes datos que, por tanto, deberán ser suministrados, al igual que los anteriores, al sistema de llevanza electrónica de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT:

- Número y, en su caso, serie que figure en la factura. Se trata de unos datos que son facilitados por el empresario o profesional que expide la factura, pues deben constar en este documento. Estos datos sustituirán al número de recepción utilizado por quienes no estén incluidos en este sistema. De esta forma el primero de los datos obligatorios que se han citado anteriormente de aplicación general para todos los empresarios o profesionales (número de recepción) queda eliminado, sustituyéndose por los datos que se acaban de apuntar.

- Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral del artículo 70 del RIVA.
- Descripción de las operaciones. Respecto de esta información debe tenerse en cuenta lo expuesto para la misma en el libro registro de facturas emitidas.
- Las menciones a que se refieren el artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA y las letras l) a p) del artículo 6.1 del REFA. Estos datos ya se han examinado en el libro registro de facturas expedidas, al que debemos remitirnos, aun cuando debe advertirse que se ha eliminado la mención de la letra j), esto es, no deberá suministrarse información sobre la exención de la operación en el caso de que esté exenta. Sí llama la atención que no se haya hecho constar la mención al artículo 51 quáter, pues es en este libro registro de facturas recibidas donde tiene toda su eficacia la obligación que se cita en este precepto.
- Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación.

Debe tenerse en cuenta que lo que se pretende es que se suministre información no de la cuota efectivamente deducida en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se efectúa la anotación, sino del importe de la cuota deducible al que tiene derecho el sujeto pasivo de acuerdo con las condiciones del título VIII de la LIVA; esto es, en el momento en que se soporta la cuota.

Se advierte que la regularización de la deducción, en su caso, se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 105.Cuatro (regularización general a efectuar en la última declaración-liquidación trimestral o mensual del ejercicio por diferencias entre la prorrata definitiva y la provisional aplicada durante el ejercicio por el sujeto pasivo), 109, 110 (regularización de bienes de inversión durante el periodo de regularización o por la entrega de los mismos durante este periodo), 111 y 112 (regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicio, esto es, anteriores al comienzo de la actividad) de la LIVA, según corresponda, sin que ello implique la modificación de la cuota deducible registrada y, por tanto, no existe obligación de suministrar la información relativa a esta regularización.

EJEMPLO 23

Un sujeto pasivo acogido a la regla de prorrata tiene la obligación de aplicar el sistema de SII. El 1 de enero de este ejercicio 20X1 ha calculado una prorrata provisional de 40 %, y a 31 de diciembre una prorrata definitiva del 50 %; sin que deba aplicar la prorrata especial y tampoco opta por ello en este ejercicio.

.../...

.../...

Se conoce que el 31 de diciembre de 20X2 la prorrata definitiva de este ejercicio es del 65 %.

El 1 de julio de este ejercicio 20X1 adquiere un bien de inversión por importe de 200.000 euros más 42.000 euros de cuota de IVA, recibiendo la factura electrónica en esta misma fecha.

Deberá suministrar información de la factura recibida el 1 de julio de 20X1, figurando en el conjunto de los datos a enviar a la AEAT la cuota soportada deducible en el periodo en que se realiza la anotación. Por ello informará que esta cuota es del 40 % de 42.000 euros, esto es, 16.800 euros.

A 31 de diciembre de este ejercicio 20X1 debe efectuar la regularización de todas las cuotas soportadas del ejercicio que cumplan las condiciones del título VIII de la LIVA, por diferencia entre la prorrata definitiva y la provisional (50 % – 40 %). Dentro de esta regularización quedará integrada la cuota soportada por la adquisición del bien inversión. Sin embargo, del ajuste o resultado de esta regularización no debe suministrarse información al sistema de SII.

Sí debe hacerlo a 31 de diciembre de 20X1 respecto del libro de inversiones, donde habrá quedado anotado el bien de inversión adquirido.

Además el 31 de diciembre de 20X2 debe efectuar la regularización del bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la LIVA, ya que existe una diferencia entre las prorratas definitivas de ambos ejercicios superior a 10 puntos porcentuales. El ajuste será positivo, lo que supondrá una mayor cuota a deducir por el bien de inversión. Sin embargo, no deberá suministrarse información individual al sistema de SII de esa regularización efectuada el 31 de diciembre de 20X2; sí dentro de la información a suministrar del contenido del libro registro de bienes de inversión.

Si bien este dato no figura como obligatorio entre los que deben reflejar todos los empresarios o profesionales en el libro registro de facturas recibidas, sin embargo, se establece en el artículo 67.2 del RIVA que los libros registro deben permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación el importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice «y la cuota tributaria deducible», de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 596/2016. Un análisis más extenso de esta circunstancia se realiza en un epígrafe posterior de estos comentarios.

- Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.

Estamos ante un dato que no es exigido por el REFA por lo que en este caso el legislador impone al receptor de la factura una obligación adicional; reiterándose lo señalado en el libro registro de facturas recibidas.

La forma habitual en la que actúa un sujeto pasivo es registrar la factura o documento justificativo del gasto conforme obra en su poder y deducirlo en el mismo periodo. Pero debe tenerse en cuenta que en el IVA esta manera de proceder no es obligatoria, pudiendo el sujeto pasivo deducir la cuota soportada que tenga derecho en el plazo de los cuatro años siguientes al momento en que se produce el devengo de la operación consignada en el documento recibido. Ello supone, por tanto, que, en los casos en que así proceda el sujeto pasivo, existirá un descuadre entre la información suministrada a la Administración tributaria y el importe reflejado en la declaración-liquidación.

EJEMPLO 24

- a) Un empresario A entrega mercancía a otro empresario B el 28 de marzo de 20X1, expidiendo la factura electrónica el 5 de abril. El empresario B recibe la factura el mismo día 5 de abril y efectúa su registro contable el 9 de abril.

Este empresario B deberá remitir la información relativa a la factura recibida en el plazo de los 4 días naturales siguientes al 9 de abril (8 días si se trata de 2017), y hará constar como ejercicio 20X1 y por periodo 04/M.

- b) Un empresario A entrega mercancía a otro empresario B el 28 de marzo de 20X1, expidiendo la factura electrónica el 29 de marzo y es recibida por el empresario B ese mismo día. Este empresario realiza el registro contable de la factura el 9 de abril.

El empresario B deberá remitir la información relativa a la factura recibida en el plazo de los 4 días naturales siguientes al 9 de abril (8 días si se trata de 2017), y hará constar como ejercicio 20X1 y por periodo 03/M.

- En el supuesto de operaciones de importación, se consignará la fecha de contabilización de la operación y el número del correspondiente documento aduanero.

3.4.2.3. Especificaciones adicionales

El proyecto de orden aclara que en relación con la información obligatoria a suministrar citada en el artículo 64.4 del RIVA, se deberá informar además de las siguientes especificaciones:

- a) Si la factura es emitida en los términos a que se refieren los artículos 6 o 7 del REFA.
- b) Si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere el artículo 64.5 del RIVA.

- c) En el caso de las importaciones, se deberá informar del documento de aduanas. El número de factura a estos efectos será el número de documento aduanero en el que se liquida el IVA.
- d) Fecha del registro contable de la factura o del documento de aduanas.

3.4.2.4. Información con trascendencia tributaria de los artículos 33 a 36 del RGIT

Al igual que se ha señalado respecto del contenido del libro registro de facturas expedidas, para el de facturas recibidas, el ministro de Hacienda y Función Pública puede mediante orden ministerial determinar que, junto a lo anterior, se incluya aquella otra información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del RGIT; esto es, información referida a la declaración anual de operaciones con terceras personas.

De acuerdo con el proyecto de orden deberá comunicarse la siguiente información:

- a) Identificación de las facturas recibidas correspondientes a operaciones de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Las entidades aseguradoras que apliquen este sistema de SII deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT, sin perjuicio de la información a suministrar por las facturas recibidas. Esta información deberá suministrarse con carácter anual, durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran, de forma agrupada respecto de cada una de las personas o entidades con las que se hubieran efectuado las citadas operaciones conforme a los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 35 del RGIT.

Dado que la problemática es similar en relación con los datos a suministrar, se reitera lo expuesto en el apartado del contenido de la información a suministrar en el libro registro de facturas expedidas.

3.4.3. Asientos resúmenes

La anotación individualizada de las facturas recibidas en una misma fecha puede sustituirse por la de asientos resúmenes cuando se cumplan las condiciones que se indican en el artículo 64.5 del RIVA; pudiendo igualmente ser válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

En relación con los asientos resúmenes se permite realizar un asiento resumen global de las facturas, en el que se harán constar:

- Los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario.
- La suma global de la base imponible correspondiente a cada tipo impositivo.
- La cuota impositiva global.
- Si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja, se incluirán las menciones del artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA.

Estos asientos resúmenes solo podrán efectuarse respecto de las operaciones que cumplan las siguientes condiciones:

- Comprenderá las recibidas en una misma fecha.
- Deberán proceder de un único proveedor.
- El importe total conjunto de las operaciones, IVA no incluido, no exceda de 6.000 euros.
- El importe de las operaciones documentadas en cada una de las facturas no puede superar 500 euros, IVA no incluido.

Los empresarios o profesionales acogidos al sistema de llevanza electrónica podrán aplicar cuanto se acaba de señalar, efectuando asientos resúmenes o anotando una misma factura en asientos correlativos; esto es, este sistema de registro electrónico permite la realización de asientos resúmenes.

Como se ha indicado anteriormente, si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere este precepto del RIVA, deberá suministrarse información de ello.

3.4.4. Operaciones singulares a incluir en el libro registro de facturas recibidas

Debemos considerar algunas operaciones con incidencia especial en el registro de facturas recibidas:

- a) Respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes y de operaciones en las que el empresario o profesional destinatario es el sujeto pasivo por inversión, ya se ha comentado que las facturas recibidas se anotan exclusivamente en el libro registro de facturas recibidas, sin perjuicio de suministrar la información necesaria que permita considerar estas operaciones en el IVA devengado.

Tanto en un caso como en otro, el destinatario debe calcular la cuota soportada correspondiente a cada factura, no registrando dato alguno en el libro registro de facturas expedidas.

Tratándose de adquisiciones de bienes o de servicios intracomunitarios deberá identificarse al proveedor con el NIF a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro correspondiente, no siendo obligatorio dar mayor información sobre el país donde se encuentre establecido, ya que a través del NIF a efectos de IVA se conoce este dato.

- b) Además de facturas, en este libro registro pueden anotarse otros justificantes contables, dado que los proveedores pueden residir en Estados fuera de la Unión o en territorios excluidos de la Unión a efectos de IVA y, por tanto, no estar obligados a expedir facturas en el sentido que se recoge en nuestro REFA (armonizado en el territorio de la Unión). Por lo demás, en nada se diferencian estos justificantes contables respecto de las facturas recibidas, pues deberán suministrarse los datos a los que se ha aludido anteriormente, aun cuando habrá datos que pueden no existir en los documentos y, por tanto, no deberán suministrarse (es el caso, por ejemplo, de que en el Estado tercero no se exija hacer constar el número de factura).
- c) Existen además determinadas operaciones realizadas por sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de las que no hay obligación de emitir factura, aun cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales. Esta situación se da en relación con las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En este caso, los empresarios destinatarios deben emitir un recibo que, si bien no tiene naturaleza de factura, ejerce las mismas funciones y debe ser anotada en el libro registro de facturas recibidas. Debe recordarse el contenido de estos recibos, previsto en el artículo 16.1 del REFA:

- Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, NIF y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera, con indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.Cinco de la LIVA.
- Porcentaje de compensación aplicado.
- Importe de la compensación.
- La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

No hubiera sido excesivo que el legislador hubiera recogido en el Real Decreto 596/2016 alguna referencia concreta respecto de estas operaciones a fin de no dejar

a la interpretación de los obligados tributarios o al desarrollo doctrinal de los órganos encargados de fijar la doctrina administrativa la resolución de los conflictos que puedan surgir.

Así, los datos obligatorios que debe contener una factura y un recibo no son equivalentes, y alguno de los que debe contener el recibo no pueden ser objeto de suministro, como es el caso de la firma del titular de la explotación, que en este caso resulta obligatorio que conste en el documento físico.

- d) Las importaciones deben ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas. En este caso el justificante es esencialmente el documento único administrativo (DUA), por lo que resulta lógico suministrar los datos relativos a este documento, así, el número de referencia que figura en el propio DUA y en la carta de pago. También deberá identificarse al proveedor con los datos que se exijan de acuerdo a lo previsto en la orden ministerial de desarrollo.

Debemos considerar, además, que la base imponible de estas operaciones se conforma de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de la LIVA, sin que se corresponda con el importe que figura en la factura o justificante emitido por el proveedor. Así, la base imponible resulta de adicionar al valor de aduana dos conceptos: a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA. b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Unión (se considera primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Unión; y de no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación de los bienes en el interior de la Unión).

Teniendo en cuenta lo anterior distinguiremos:

- La factura del proveedor no se registrará en el libro de facturas recibidas al haber anotado ya el DUA importación.
 - En su caso, se anotará la factura del transitario (respecto de la que se registra la parte correspondiente a su prestación de servicios, no la cuantía de IVA a la importación que se le exige al cliente en concepto de suplido) o la de los demás gastos incluidos en la base imponible, que estén exentas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 64 de la LIVA.
 - Las facturas por gastos posteriores a la admisión del DUA no incluidos en la base imponible del IVA a la importación serán objeto de registro en el libro de facturas recibidas de acuerdo con las reglas generales ya examinadas.
- e) Las operaciones asimiladas a importaciones deben ser objeto de registro en el libro de facturas recibidas, si bien hay que diferenciar distintas situaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 de la LIVA:

- En caso de presentarse DUA, debe reiterarse lo expuesto en la letra anterior, suministrando los datos relativos a este documento, como es el número de referencia del DUA.
- Si la operación se liquida a través del modelo de declaración-liquidación 380, la información a suministrar se referirá a este modelo, como es su número de registro, coincidiendo la base imponible con la declarada en esta autoliquidación.
- En el resto de los casos, figurarán los datos de las facturas emitidas por los proveedores o los prestadores de los servicios.

3.4.5. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas recibidas

Al igual que se ha comentado en el epígrafe dedicado al libro registro de facturas expedidas, tampoco tiene por qué coincidir el IVA soportado deducible incluido en el modelo de declaración-liquidación 303 con el que resulte de los registros de las facturas recibidas.

Así, entre las circunstancias más claras que pueden producirse para que no se dé esta coincidencia se encuentran:

- La posibilidad que tiene el sujeto pasivo para ejercitar el derecho a la deducción en periodos posteriores a aquel en que ha anotado la factura en el libro registro de facturas recibidas. Este ejercicio se configura como un derecho del empresario o profesional a ejercitar en el plazo de cuatro años a contar desde el devengo de las operaciones.
- En el caso de que el sujeto pasivo aplique la regla de prorrata y deba efectuar regularizaciones, bien la general a 31 de diciembre o por bienes de inversión en la misma fecha o cuando se transmitan durante el periodo de regularización, el importe de todas estas regularizaciones no figura en el libro registro de facturas recibidas, haciéndose constar en el modelo 303.
- La existencia de reglas particulares en cuanto a la deducibilidad de las cuotas soportadas que afectan a los regímenes especiales. Así, en el caso de sujetos pasivos acogidos al régimen especial de bienes usados el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes, pudiendo existir un desfase temporal importante entre la anotación del documento o justificante del gasto y el momento en que puede ejercitarse el derecho a la deducción.
- Otro tanto ocurre respecto de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de las agencias de viajes.
- Algunos casos de rectificación de las cuotas deducidas deben recogerse en la declaración del periodo en que se produjo la deducción y no en el periodo en que se

recibe la factura rectificativa (así en los supuestos previstos en el art. 114.Dos.2.º, primer y segundo párrafo, de la LIVA).

- En el supuesto de emisión de una factura emitida en sustitución de factura simplificada, podrá deducirse la cuota en el periodo en que se recibe mientras que deberá ser anotada en el libro registro de facturas recibidas correspondiente al mismo periodo de liquidación en que fue anotada la factura simplificada original.

3.5. LIBRO REGISTRO DE BIENES DE INVERSIÓN

3.5.1. Sujetos obligados a llevar este libro

En general este libro registro de bienes de inversión es llevado por los sujetos pasivos sometidos a la regla de prorata. Ahora bien, en el artículo 65 del RIVA se establece que deberán llevarlo los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, conforme a lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive de la LIVA.

Una lectura de los mismos lleva a la conclusión de que también deben efectuar la regularización de bienes de inversión los sujetos pasivos que no aplican la regla de prorata respecto de determinadas operaciones, en concreto en caso de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización cuando en los años anteriores no hubiese sido de aplicación la regla de prorata.

EJEMPLO 25

Una sociedad mercantil dedicada a la fabricación de aparatos electrodomésticos adquiere el 1 de marzo de 20X1 un terreno urbanizado sujeto y no exento de IVA por importe de 2.000.000 de euros (cuota de IVA de 420.000 euros). El 1 de abril de 20X2 transmite el terreno a una sociedad mercantil del mismo grupo empresarial que no genera el derecho a deducir y que no afectará el terreno a una operación por la que se genere este derecho, por importe de 2.100.000 euros.

La sociedad mercantil que adquirió el terreno el 1 de marzo de 20X1 al generar el derecho a la deducción habrá deducido la totalidad de la cuota soportada. Al transmitirla el 1 de abril de 20X2 el bien se encuentra dentro del periodo de regularización del artículo 107.3 de la LIVA. Al estar exenta la transmisión debe proceder a regularizar la cuota soportada en 20X1 en la forma expuesta en el artículo 110 de la ley, debiendo reintegrar a la Hacienda pública buena parte de la cuota que se dedujo, haciendo constar el importe en el modelo 303, apartado IVA soportado deducible. El ajuste será por el siguiente importe:

$$[(0\% - 100\%) \times (2.000.000 \times 21\%)/10] \times 9 = -378.000 \text{ euros}$$

3.5.2. Plazo de remisión electrónica de la información

En el RIVA se prevén dos situaciones:

- Regla general: los registros se remitirán en su totalidad dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural; esto es, hasta el día 30 del mes de enero del año siguiente.
- En el supuesto de que los sujetos pasivos causen baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (CEPRE), el suministro de los registros se efectuará dentro del plazo de presentación correspondiente a la última declaración-liquidación del IVA que tengan la obligación de presentar; salvo en los supuestos de baja de oficio previstos en el artículo 146 del RGIT, en el que el plazo de presentación será el correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural (durante el mes de enero del año siguiente).

3.5.3. Información que debe contener el libro registro de bienes de inversión y que debe suministrarse a la AEAT

La información a suministrar es la general que debe hacerse constar en este libro, esto es:

- El registro individualizado de los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión, de acuerdo con el artículo 108 de la LIVA.
- Los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión asentados.
- La fecha del comienzo de utilización por cada bien individualizado, prorrateo anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.
- En caso de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, se tiene que dar de baja el bien del libro. En este caso se anotará la referencia precisa al asentamiento del libro registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 110 de la LIVA.

Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el anterior precepto, en los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir; debiendo practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrateo.

Por ello, en este caso la regularización deben realizarla también aquellos sujetos pasivos que no aplican la regla de prorrateo, lo que deberá efectuarse cuando la venta del bien, normalmente inmuebles, durante el periodo de regularización esté sujeta

y exenta, y por la adquisición se hubiera deducido la cuota soportada el empresario o profesional adquirente que ahora transmite el bien.

De otro lado, el artículo 110 de la LIVA no señala cuándo debe efectuarse esta regularización. Si se considera que debe efectuarse en el último periodo del año en que se efectuó la entrega, por aplicación analógica del artículo 107 de la LIVA, no se plantearían problemas adicionales, que sí aparecen de considerar que debe efectuarse en el periodo de liquidación en que se realiza la entrega, pues en este caso el precepto reglamentario no establece el plazo para suministrar la información. En este último sentido se ha pronunciado en alguna ocasión el TEAC, por lo que, siguiendo su doctrina, hemos de concluir que la norma reglamentaria no establece plazo para suministrar la información y esta laguna se integraría aplicando supletoriamente el plazo previsto para suministrar la información relativa al resto de anotaciones del libro, esto es, hasta el 30 de enero del año natural siguiente; si bien eso no es lo querido por el legislador, que pretende que los datos que se contienen en las declaraciones-liquidaciones se suministren a la Administración tributaria antes de transcurrir el plazo de presentación de estas autoliquidaciones.

Además, con independencia de esta información, en el momento de la adquisición del bien el empresario o profesional deberá anotar en el libro registro de facturas recibidas el documento correspondiente a esta adquisición, por lo que también deberá suministrarse la información correspondiente a las anotaciones de este libro registro. Lo mismo ocurrirá en el caso de que el sujeto pasivo transmita el bien durante el periodo de regularización. En este caso emitirá factura que se debe anotar también en el libro registro de facturas expedidas, por lo que deberá suministrarse la información relativa a las anotaciones a efectuar en este libro, con independencia de la que debe efectuarse en relación con el libro registro de bienes de inversión.

EJEMPLO 26

a) La entidad mercantil Ciprés, SA adquiere en el mes de abril de 20X1 una maquinaria por importe de 10.000 euros más el 21 % de IVA, que inmediatamente entra en funcionamiento en su fábrica. Se conoce que tiene obligación de aplicar el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT y que la prorratea a la que está sujeta durante este año y los siguientes es:

- Prorrata provisional 20X1: 23 %.
- Prorrata definitiva 20X1: 25 %.
- Prorrata definitiva 20X2: 40 %.
- Prorrata definitiva 20X3: 22 %.

.../...

.../...

- Prorrata definitiva 20X4: 30 %.
- Prorrata definitiva 20X5: 5 %.

De acuerdo con el artículo 107 de la LIVA, la deducción y regularizaciones a efectuar por la adquisición de este bien serán las siguientes:

Año	Periodo	Precio bien	IVA soportado	Prorrata	Deducción	Regularización
20X1	4M	10.000	2.100	23 % (provisional)	483	-
20X1	12M	10.000	2.100	25 % (definitiva)	525	Mayor deducción: 42
20X2	12M	-	2.100	40 % (>10 puntos porcentuales de diferencia)	840	$(525 - 840)/5 = -63$ (mayor deducción)
20X3	12M	-	2.100	22 % (<10 puntos porcentuales de diferencia)	-	-
20X4	12M	-	2.100	30 % (<10 puntos porcentuales de diferencia)	-	-
20X5	12M	-	2.100	5 % (>10 puntos porcentuales de diferencia)	105	$(525 - 105)/5 = 84$ (menor deducción)

Este empresario deberá suministrar toda la información relativa a este bien. Así, en primer lugar, en el momento de su adquisición y cuando reciba la factura de la compra se deberá anotar en el libro registro de facturas recibidas, debiendo suministrar la información relativa a la misma en la forma expuesta para la llevanza de este libro. Debe tenerse en cuenta que respecto a la cuota, deberá informarse del importe de la cuota soportada que es deducible de acuerdo con las condiciones a la fecha de adquisición, esto es, informará de que el importe de la cuota soportada deducible es de 483 euros.

Asimismo el bien deberá registrarse en el libro registro de bienes de inversión, debiendo recogerse la información expuesta en el cuadro anterior, además de la identificación de forma precisa de la factura correspondiente a la adquisición y la fecha de comienzo de su utilización: prorrata anual definitiva, y regularización anual que proceda. Debe advertirse que el primer año, el de adquisición y entrada en funcionamiento, no procede efectuar regularización individualizada alguna por este bien de inversión conforme al artículo 109 de la LIVA, por lo que no se suministrará este dato; sí los años siguientes en el caso de que deba efectuarse, lo que ocurre en los años 20X2 y 20X5, según queda reflejado en el cuadro anterior.

.../...

.../...

Esta información deberá suministrarse dentro del plazo de presentación correspondiente a la declaración-liquidación del mes de diciembre, esto es, hasta el día 30 del mes de enero del año siguiente.

En el año de adquisición y entrada en funcionamiento 20X1, no se suministrará información del ajuste a realizar por la regularización general por diferencia entre la prorratea definitiva y la provisional del ejercicio; ajuste en el que se integrará también la cuota soportada por la adquisición del bien.

- b) Supóngase que con fecha 15 de junio de 20X4 transmite la maquinaria por importe de 1.000 euros más IVA al tipo del 21 %.

En este caso, de acuerdo con el artículo 110 de la LIVA se regularizarán conjuntamente los dos años que restan para finalizar el periodo de regularización.

Al tratarse de una entrega sujeta y no exenta se aplicará como porcentaje el 100 % (art. 110.Uno.1.º de la LIVA):

$$[(525 - 2.100)/5] \times 2 = -630$$

Resulta por ello una deducción adicional de 630. No obstante, al efectuar la entrega de la maquinaria el vendedor deberá facturar:

- Venta de la maquinaria: 1.000.
- IVA al 21 %: 210.

Esto es, repercutirá al adquirente un IVA de 210 euros. La deducción adicional por la regularización en la venta de la maquinaria no puede ser superior a la cuota repercutida al adquirente por la transmisión del bien (art. 110.Uno.1.º, párrafo segundo de la LIVA).

Luego la deducción adicional será de solo 210 euros y no de 630 euros; que deberá declararse en la declaración-liquidación del mes de junio de 20X4.

El empresario transmitente deberá anotar la factura emitida en el libro registro de facturas expedidas por lo que deberá suministrar esta información en el plazo de 4 días naturales, tal como se ha indicado al examinar este libro.

Además debe reflejar en el libro registro de bienes de inversión la baja del bien, anotando la referencia precisa al asentamiento del libro registro de facturas emitidas que recoge la entrega, así como la regularización efectuada de 210 euros; debiendo suministrar también esta información a través de la Sede electrónica de la AEAT, en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes de diciembre.

Se produce así una disociación entre la declaración de la regularización (mes de junio de 20X4) y el suministro de información por la regularización del IVA soportado deducible (enero de 20X5).

3.6. LIBRO REGISTRO DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

3.6.1. Llevanza electrónica

Las personas y entidades a las que resulte de aplicación el sistema u opten por él deben llevar este libro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de la información del detalle de cada una de las operaciones que se deben anotar en el mismo.

3.6.2. Plazo de remisión electrónica de la información

La información deberá suministrarse en el plazo de cuatro días naturales. Este plazo se computará:

- En el caso de envío o transferencias de bienes desde el territorio de aplicación del impuesto, desde el momento de inicio de la expedición o transporte.
- Si se trata de la recepción de bienes o adquisiciones intracomunitarias, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren las operaciones.
- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja en los plazos anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.
- Las rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 del RIVA deberán informarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta.

Respecto del segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

Se excluirán para el cómputo del plazo de cuatro días naturales los sábados, los domingos y los declarados nacionales.

Como se ha comentado ya al tratar del libro registro de bienes de inversión, también en este de operaciones intracomunitarias habrá duplicidad en el suministro de información, dado que la finalidad de este libro en relación con los de facturas emitidas y recibidas es distinto.

EJEMPLO 27

Un sujeto pasivo establecido en Zamora (Castilla y León) remite el 1 de julio de 20X1 los materiales componentes de una maquinaria desde esta población a un empresario establecido en Burdeos (Francia) a fin de que estos los ensamble y posteriormente remita

.../...

.../...

al empresario español la maquinaria, lo que se realiza el 2 de septiembre de 20X1, emitiendo con esta fecha la factura electrónica y llegando a Zamora el día 3 de septiembre. Los materiales enviados tienen un coste de adquisición para el empresario español de 250.000 euros y la contraprestación abonada al empresario francés es de 200.000 euros.

El 1 de julio de 20X1 existe un traslado de la mercancía que no constituye transferencia intracomunitaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.3 e) de la LIVA, pero que debe ser anotado en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias en el plazo de los cuatro días naturales siguientes. Por este envío no existe operación sujeta al IVA, por lo que no precisa que se expida factura alguna ni anotarse en ninguno del resto de los libros registro de IVA.

Con la recepción de la mercancía el día 3 de septiembre deberá efectuar una nueva anotación en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, de la que deberá dar cuenta en el plazo de los cuatro días naturales siguientes.

Finalmente la factura electrónica del empresario francés se emite con fecha 2 de agosto y, suponiendo que se recibe por el empresario de Zamora en esa misma fecha, deberá anotarla en el libro registro de facturas recibidas en el plazo de los cuatro días naturales siguientes. En todo caso, aun cuando para ambas anotaciones tenemos cuatro días, en esta segunda el plazo comienza un día antes que en la primera, por lo que deberá estarse atento a los efectos de no incumplir el plazo para suministrar información y no incurrir así en una conducta infractora.

Hay que recordar que esta operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto, siendo sujeto pasivo por inversión el empresario de Zamora, por lo que deberá liquidar el IVA devengado y el IVA soportado deducible, dando información de todo ello a la AEAT.

Existe, por tanto, una notable diferencia con estos libros pues en algunos casos se suministra información aun cuando no se ha producido devengo alguno, esto es, no se ha producido la entrega del bien o la prestación del servicio. Ello supone que por estas operaciones deberá suministrarse información varias veces: cuando se remite el bien y cuando se expide la factura, cuando se recibe el bien y llega la factura, etc.

Por ello, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia, puesto que, respecto de una misma operación, el empresario o profesional debe anotarla en varios libros.

EJEMPLO 28

Un empresario que realiza una actividad sujeta y no exenta de IVA, establecido en Soria (Castilla y León), tiene un establecimiento permanente en Toulouse (Francia). Con fecha 16

.../...

.../...

de julio de 20X1 remite mercancía desde Soria a Toulouse donde se procederá a su venta a particulares. Se conoce que este empresario tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, que la mercancía llega al establecimiento permanente el día 17 de julio, que el valor de los bienes remitidos es de 50.000 euros (precio de adquisición de los bienes abonado por el empresario por la compra de los mismos en el territorio de aplicación del impuesto) y el de venta será de 90.000 euros, y que se expide factura por esta operación con fecha 15 de agosto de 20X1.

Estamos ante una transferencia de bienes del artículo 9.3, párrafo primero, de la LIVA, que implica la realización de una EIB, sujeta y exenta en virtud del artículo 25 de la LIVA. En Francia tendrá lugar una AIB cuyo sujeto pasivo será el establecimiento permanente.

El empresario tiene que emitir factura considerando como destinatario al establecimiento que tiene en Francia, el cual tendrá asignado NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa.

En relación con esta operación debe anotarse en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Por tanto, deberá suministrar la información relativa al envío de la mercancía hasta el día 20 de julio (cuatro días a computar desde el 16 de julio), computándose en la forma expuesta anteriormente, esto es, eliminándose en su caso los sábados, domingos y festivos nacionales.

No obstante, el devengo de la operación no se produce el día 16 de julio, sino que, de acuerdo con las reglas de devengo establecidas en el artículo 75.Dos, número 8.º, de la LIVA, este tiene lugar el día 15 de agosto, momento en que se expide la factura. Este documento debe anotarse en el libro registro de facturas emitidas y, por tanto, debe ser objeto de suministro de información también a la AEAT a través de la Sede electrónica. Como el devengo se produce en agosto, deberá suministrarse esta información en los cuatro días naturales siguientes, esto es, hasta el 19 de agosto, computándose en la forma expuesta anteriormente.

La base imponible de la operación, de acuerdo con las reglas fijadas en el artículo 82 en relación con el 79.Tres de la LIVA será de 50.000 euros.

3.6.3. Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT

La información a remitir será la general que debe contener este libro, sin que exista especialidad alguna por la forma de llevarlo. Así, los datos que figurarán en el libro son los siguientes:

- Operación y fecha de la misma.
- Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.

- Otras facturas o documentos relativas a las operaciones de que se trate.
- Identificación del destinatario o remitente, indicando su NIF a efectos del IVA, razón social y domicilio.
- Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones.

3.7. REGÍMENES ESPECIALES

Ya se ha hecho referencia anteriormente a las singularidades que se recogen en el artículo 62.6 del RIVA en relación con los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, reflejando la problemática que suscitan en el cumplimiento de las obligaciones inherentes a este sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, así como a la información adicional que debe suministrarse en el caso de operaciones acogidas a los regímenes especiales de las agencias de viajes, grupo de entidad (nivel avanzado) y el del criterio de caja.

Si bien en los preceptos reglamentarios reguladores de este sistema de SII no se dispone nada más en relación con el resto de los regímenes especiales, hubiera sido deseable que se recogiese como mínimo una mención a los mismos remarcando la obligación de suministrar toda la información que debe contenerse en los libros registro obligatorios del artículo 62 del RIVA, con referencia al resto de las obligaciones formales. La orden ministerial que desarrolle el sistema de SII es también una buena ocasión para recoger las singularidades que todos los regímenes especiales plantean.

Sin embargo, las cuestiones que suscitan los regímenes especiales en esta materia no se acaban con lo expuesto hasta ahora en los epígrafes anteriores. Existen algunas particularidades que deben ser examinadas en relación con los siguientes regímenes especiales.

3.7.1. Régimen especial de los bienes usados

Entre las obligaciones formales y registrales específicas que se imponen a los sujetos pasivos que aplican este régimen especial se encuentra la de llevar dos libros registro (art. 51 del RIVA), además de los generales que se prevén en el artículo 62 del RIVA:

- Los sujetos pasivos que apliquen el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen del beneficio de cada operación deberán llevar un libro registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

- Los sujetos pasivos que apliquen el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global deberán llevar un libro registro específico, distinto del indicado en el párrafo anterior, en el que se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada periodo de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Ambos libros tienen una naturaleza distinta de aquellos que deben llevar como generales recogidos en el artículo 62 del RIVA.

En caso de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT la obligación comprenderá estos libros del artículo 62 del RIVA y no los que se fijan en el artículo 51 del RIVA como específicos del régimen que se acaba de mencionar.

Se concluye por ello, al igual que los demás regímenes especiales a los que se aludirá, que no resulta obligatoria la transferencia de los datos adicionales que imponen las normas reguladoras de los mismos a los sujetos pasivos que se acojan a ellos, cuando resultan trascendentes para el ejercicio del control pretendido con este sistema.

Respecto de las facturas expedidas, debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial pueden renunciar al mismo operación por operación, lo que implicará que el contenido de la factura emitida varíe en función de la sujeción o no de la operación al régimen especial.

En caso de aplicar el régimen especial a las ventas, los sujetos pasivos acogidos a este régimen deben emitir factura en las condiciones previstas para el mismo, esto es, debe hacerse constar en ellas la mención al régimen, no consignándose separadamente la cuota del IVA repercutida, entendiéndose comprendida en el precio total de la operación.

Estas facturas deben anotarse en el libro registro de facturas expedidas y, por tanto, serán objeto de suministro de información. A la hora de registrarlas no se anotará el concepto cuota del impuesto de forma independiente, sino incluido en el importe total de la factura.

En cuanto al libro registro de facturas recibidas hay que hacer referencia a los siguientes extremos:

- Debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen deben expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6.1 del REFA (contenido habitual de las facturas). En estos documentos justificativos, que deben expedirse por cada operación (DGT, Consulta V0173/2006, de 27 de enero [NFC021874]), no puede hacerse constar cantidad alguna en concepto de IVA, pues la venta de los bienes por quienes

no tienen la condición de empresarios o profesionales no está sujeta al IVA; o bien si son adquiridos a empresarios o profesionales estarán exentos de IVA, pues debe tratarse de bienes afectos a actividades u operaciones que no generaron el derecho a deducir. Además deberán anotarse en el libro registro específico del régimen al que anteriormente se ha hecho referencia.

Estamos ante justificantes contables de las operaciones recibidas por los empresarios acogidos al régimen y, como tales, deben anotarse también en el libro registro de facturas recibidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 64.1 del RIVA, siendo por tanto obligatorio el suministro de la información de estos documentos a través de la Sede electrónica de la AEAT. Ahora bien, respecto de estos justificantes, cuando hayan sido emitidos por personas o entidades que no tienen la condición de empresarios o profesionales no podrá suministrarse el número y, en su caso, serie de la factura, pues estos documentos no tienen la naturaleza de factura.

- Como se acaba de señalar, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial pueden soportar cuotas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, debiendo anotarse las facturas en el libro registro de acuerdo con las reglas generales. No obstante, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes (art. 98.Cuatro de la LIVA). El documento o justificante del gasto con la cuota soportada, en su caso, debe anotarse en el libro registro de facturas recibidas de acuerdo con las reglas generales, aun cuando no haya nacido el derecho a la deducción, existiendo por ello desfases entre lo declarado en el libro registro y en el modelo de autoliquidación 303.
- Los sujetos pasivos revendedores no pueden deducir las cuotas del impuesto soportadas por la adquisición o importación de los bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial (art. 139 de la LIVA); lo que unido a lo anterior lleva consigo que habrá cuotas soportadas que no serán deducibles, debiendo hacerse constar esta circunstancia en el libro registro y suministrando esta información a la AEAT ya que, como se ha indicado, debe hacerse constar el importe de la cuota soportada deducible, que en este caso será de cero euros.

3.7.2. Régimen especial de las agencias de viaje

Respecto de las facturas expedidas, debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen pueden renunciar al mismo en los casos previstos en el artículo 147 de la LIVA, en cuyo caso las facturas a expedir seguirán las reglas generales sobre facturación.

En el caso de servicios acogidos al régimen especial (en la factura debe figurar la mención «régimen especial de las agencias de viaje») podemos encontrarnos ante operaciones no exentas, exentas en su totalidad o parcialmente exentas. En el primer caso no se consignará de forma separada en la factura la cuota repercutida, mientras que en el tercero deberá diferenciarse la parte del

importe exento y aquel que acogido al régimen especial lleva incluida la cuota de IVA. En el caso de resultar exenta la operación se hará constar la mención que figura en el artículo 6.1 j) del REFA.

En el proyecto de orden que desarrolla el sistema de SII se alude al tratar del libro registro de facturas expedidas que las agencias de viajes deberán identificar las facturas que documenten las prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena que cumplan con los requisitos a que se refiere la disposición adicional cuarta del REFA. Hay que hacer constar que estos servicios de intermediación no quedan incluidos en el marco objetivo del régimen especial, tributando en régimen general. Se alude en esta disposición a las facturas emitidas por las agencias de viajes a los destinatarios que sean empresarios o profesionales o personas jurídicas que no tengan dicha condición y soliciten de la agencia de viajes la expedición de factura por servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea; aun cuando se prevé que también puedan acogerse los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes, que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte. En dichas facturas debe hacerse constar por la agencia de viajes que esta expide la factura al amparo de lo previsto en la disposición adicional cuarta y debe anotarse en el libro registro de facturas recibidas, con las indicaciones que figuran en el apartado 6 de la disposición adicional.

Respecto al libro registro de facturas recibidas la primera singularidad radica en que los sujetos pasivos acogidos al régimen deben anotar en él, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero (art. 53 del RIVA). Debe tenerse muy en cuenta que estas cuotas soportadas no son deducibles y esta circunstancia debe hacerse constar en el libro.

Se trata de una particularidad del régimen que tiene plasmación en este libro y que, al estar comprendido dentro de los generales del artículo 62 del RIVA, en el caso de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, dicha información deberá suministrarse también a la Administración tributaria.

De otra parte, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero y se destinen a operaciones respecto de las que no resulta aplicable el régimen especial, conforme al artículo 147 de la LIVA, nacerá en el momento en el que se devengue el IVA correspondiente a dicha operación (art. 98.Cinco de la LIVA), debiendo reiterar aquí lo expuesto en el régimen especial de bienes usados.

3.7.3. Régimen especial del grupo de entidades

En este régimen especial, si las entidades que conforman el perímetro subjetivo del grupo optan por aplicar el nivel avanzado, la entidad dominante debe disponer de un sistema de información analítica cuyo contenido viene recogido en el artículo 61 quinquies del RIVA. No se trata de un libro registro, ni su contenido se traslada sin más a los libros obligatorios del artículo 62 del RIVA, por lo que la entidad dominante, que tiene obligación de llevar los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, no suministrará los datos relativos a este sistema de informa-

ción analítica, más allá de aquellos que deben reflejarse en las facturas expedidas o recibidas por las distintas entidades del grupo y de los que quede constancia en los libros registro obligatorios.

Así, debe destacarse:

- Las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen el nivel avanzado deben documentarse en factura que debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 6 del REFA. No obstante, como base imponible de estas operaciones se debe hacer constar tanto la que resulte por aplicación de las reglas especiales del régimen contenidas en el artículo 163 octies.Uno de la LIVA, como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de dicha ley, identificando la que corresponda a cada caso. El artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA, precisa que las facturas que documenten las operaciones intragrupo deberán contener estos datos. Siendo, por tanto, datos que deben figurar en la factura y de anotación obligatoria en el libro registro de facturas expedidas, deberá suministrarse esta información a la AEAT, y así se especifica en el artículo 63.3, letra f) del RIVA
- Las facturas expedidas por la realización de operaciones intragrupo en el nivel avanzado deben expedirse en serie especial y consignarse por separado, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas, por lo que esta información sí debe suministrarse a la AEAT al ser un dato contenido en este libro.

3.7.4. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Los empresarios o profesionales que apliquen estos regímenes especiales han de llevar un registro de las operaciones incluidas en los mismos (art. 61 quinquiesdecies del RIVA), con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del impuesto. La información a recoger en este registro coincide en bastantes puntos con la que debe reflejarse en el libro registro de facturas expedidas, aun cuando los datos de este registro superan a los del libro.

Estamos ante una obligación independiente de la de llevar los libros registro a que alude el artículo 62 del RIVA, por lo que la información a suministrar será la de estos libros, y no la del registro específico previsto para estos regímenes en el artículo 61 quinquiesdecies del RIVA.

3.8. LIBROS REGISTRO EN EL SUPUESTO DE TENER VARIOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Los empresarios o profesionales que son titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto pueden llevar, en cada uno de ellos, los cuatro libros registro

generales que se han examinado con anterioridad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.4 del RIVA. En estos libros se anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos; aun cuando se exige que deberán trasladarse siempre a los libros registro generales que deben llevarse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo los asientos resúmenes de estos libros particulares referidos a cada establecimiento permanente.

A partir de 1 de julio de 2017, de acuerdo con las previsiones del artículo 62.6 del RIVA los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII deberán llevar unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto.

Ello implica que los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII quedan excluidos de realizar los asientos en la forma expuesta en el apartado 4, al aludirse expresamente en el apartado 6 a esta exclusión.

3.9. CONDICIONES GENERALES Y PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR EL SUMINISTRO ELECTRÓNICO DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN

En desarrollo de los preceptos reglamentarios, el proyecto de orden ministerial regula ambas materias, de las que se van a exponer sus notas caracterizadoras, recordando en primer lugar que esta llevanza de los libros registro del IVA se realizará mediante el suministro electrónico (vía telemática a través de internet) de los registros de facturación que deban consignarse en cada libro.

3.9.1. Condiciones generales para realizar el suministro de información

Destacan las siguientes condiciones generales:

- El suministro de información puede ser efectuado por el propio sujeto pasivo titular de los libros registro o bien por un tercero que actúe en su representación, de acuerdo con los artículos 79 a 81 del RGIT y la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo.
- En todo caso, el sujeto pasivo titular de los libros registro debe disponer de NIF y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios (art. 3 del RGIT).
- El suministro de información puede realizarse mediante, con carácter general, un certificado electrónico reconocido, que podrá ser el asociado al DNI-e, o cualquier otro certificado electrónico reconocido admisible por la AEAT. Si el suministro lo realiza un representante o apoderado, es este quien deberá disponer del certificado; y si el sujeto pasivo titular de los libros o su apoderado son personas físicas y realizan el suministro a través de formulario web, pueden utilizar además del certificado el sistema CI@ve PIN (regulado por Orden PRE/1838/2014).

3.9.2. Procedimiento para realizar el suministro electrónico de los registros

Se caracteriza por las siguientes notas más representativas:

- El suministro electrónico de los registros puede realizarse mediante los servicios web basados en el intercambio de mensajes en formato XML (cada uno de los mensajes contendrá un número máximo de registros de facturación por envío que se determinará en la Sede electrónica de la AEAT), o mediante la utilización del formulario web (en este caso se permite el suministro de los registros de forma individual). Ambos sistemas están habilitados en la Sede electrónica de la AEAT.
- El formato y diseño de los mensajes informáticos serán los que consten en la Sede electrónica de la AEAT.
- La AEAT, en el mismo momento del suministro electrónico de los registros, responderá con un mensaje de respuesta que contendrá la relación de los registros aceptados, aceptados con errores y rechazados, junto con la identificación del motivo por el que han sido calificados de este modo. Si al menos uno de los registros es aceptado o aceptado con errores, el mensaje informático incorporará un código seguro de verificación, además de la fecha y hora de presentación.

En el caso de que se utilice el formulario web, la respuesta de la AEAT se emitirá de forma individual para cada registro incorporando un código seguro de verificación por cada uno de los envíos.

- En caso de que el registro de facturación quede en estado aceptado con errores se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a la rectificación registral; y en el caso de que resulte rechazado se harán las correcciones necesarias y se procederá a su nueva remisión. Esto plantea problemas en cuanto a la determinación de si se ha dado o no cumplimiento a la obligación de suministrar información. Indudablemente en el primer caso así lo debemos considerar, al tratarse de una mera rectificación o corrección, y por equiparación a los procedimientos administrativos y solicitudes que no contengan todos los requisitos exigidos por la normativa, debiendo concederse un plazo para su cumplimiento. Esto mismo debe resultar aplicable en el caso de rechazo, pues todo administrado tiene el derecho a subsanar sus instancias, a lo que puede equiparse la obligación de suministrar la información. En todo caso sería deseable que se fijase un plazo de subsanación y que se despajasen las dudas en relación con los efectos que para el obligado tributario tienen ambas situaciones, la de «aceptado con errores» y la de «rechazado».

3.10. INFORMACIÓN A SUMINISTRAR DEL PRIMER SEMESTRE DE 2017

La disposición adicional única del Real Decreto 596/2016, como se ha indicado en diversos epígrafes, recoge la obligación que tienen los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII de

suministrar la información correspondiente a los registros de facturación del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2017. Esta obligación debe ser cumplimentada durante el periodo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017.

En el proyecto de orden ministerial que desarrolla el sistema de SII se establecen las siguientes condiciones en relación con esta obligación:

- Deberá contener la información de las operaciones realizadas durante el primer semestre de 2017 que deban ser anotadas en los libros registro del IVA.
- Las anotaciones efectuadas en los libros registro durante este primer semestre se efectúa de acuerdo con la redacción del RIVA vigente en este periodo. Ello quiere decir que exclusivamente se van a anotar en los libros aquellos datos que resultan obligatorios para todos los empresarios o profesionales (tengan o no que aplicar el sistema de SII), pues no hay obligación de anotar más que aquellos datos que hasta ahora han resultado de obligado registro.

El problema se plantea en determinar si deben suministrarse además todos los datos que resultan obligatorios conforme a la nueva redacción del RIVA que entrará en vigor el 1 de julio de 2017. La respuesta es negativa: la información obligatoria a suministrar será la prevista en los artículos 63, 64 y 66 del RIVA en la redacción vigente a 30 de junio de 2017 (que se han expuesto en el subepígrafe 3.3.2.1 y en el subepígrafe 3.4.2.1 anteriores).

Eso sí, se establece que deberá suministrarse también la información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del RGIT, esto es, la que se ha recogido en el subepígrafe 3.3.2.4 y en el subepígrafe 3.4.2.4 anteriores; lo que obligará, por tanto, a tener especial cuidado por parte de los empresarios o profesionales que tengan que suministrar la información.

- La información anterior deberá suministrarse identificando que se trata de la correspondiente al primer semestre de 2017.
- En lo expuesto anteriormente, no se hace mención al artículo 65 o libro registro de bienes de inversión en cuanto esta información, que no varía respecto de la hasta ahora existente, debe suministrarse exclusivamente una vez al año, por lo que se refiere al ejercicio 2017 se suministrará en enero de 2018.
- Al margen de la información relativa al libro registro de bienes de inversión, se ha señalado que determinados datos deben enviarse con carácter anual. Se trata, en el caso del libro registro de facturas expedidas de los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad, y la información que deben suministrar las entidades aseguradoras sobre las operaciones de seguros previstas en los artículos 32 c) y 33 del RGIT. Respecto del libro registro de facturas recibidas solo se prevé esta obligación respecto del segundo grupo de datos y no de los pagos superiores a 6.000 euros.

En el proyecto de orden se establece que también esta información a suministrar anualmente comprenderá las operaciones correspondientes al periodo comprendido en el mismo semestre.

Ello quiere decir, respecto de los cobros superiores a 6.000 euros, que para calcular este límite deben sumarse todos aquellos que hayan sido percibidos durante 2017 de una misma persona o entidad, y no solo aquellos recibidos durante el segundo semestre de 2017.

4. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. PERIODO DE LIQUIDACIÓN

4.1. PERIODICIDAD MENSUAL

Como se ha examinado al exponer el ámbito de aplicación subjetivo del sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, los sujetos pasivos comprendidos en el mismo podían pertenecer a dos grupos: en el primero se englobaban aquellos que debían aplicar el sistema de forma obligatoria y comprendía a empresarios o profesionales que con anterioridad a la aplicación de este sistema estaban obligados a presentar las autoliquidaciones del impuesto mensualmente (grandes empresas, sujetos pasivos inscritos en el REDEME, o sujetos pasivos que aplican el régimen especial del grupo de entidades). Nada cambia para ellos respecto del plazo de liquidación que será mensual.

En el segundo grupo se encuadraban aquellos sujetos pasivos, distintos de los anteriores, que optaban por la aplicación del sistema de llevanza electrónica. Estos sujetos pasivos, como regla general, liquidaban el impuesto trimestralmente.

Pues bien, ahora el periodo de liquidación para los sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT coincidirá con el mes natural, de manera que estarán obligados a liquidar mensualmente no solo las grandes empresas, los sujetos pasivos inscritos en el REDEME o los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades, sino también quienes opten por aplicar el sistema de llevanza electrónica de los libros y no estén incluidos en el primero de los grupos citados. De ahí que, en el supuesto de que algún empresario que no esté obligado a aplicar el sistema de SII ni se encuentre inscrito en el REDEME opte por aplicar el sistema resultará lógico que opte también por inscribirse en el registro anterior. Otro tanto debe decirse respecto de las grandes empresas no acogidas hasta ahora en el REDEME.

Se modifica así el artículo 71.3 del RIVA en donde se recogen los supuestos en que el periodo de liquidación es mensual, estableciéndose (núm. 5.º, añadido ahora), que también lo será para aquellos sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Estas declaraciones-liquidaciones se presentarán durante los 30 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, a excepción de la relativa al mes de enero que deberá presentarse hasta el último día del mes de febrero.

Se amplía así el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones de IVA cumplimentadas por los sujetos pasivos que aplican el sistema de registro electrónico de libros registro.

El ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía electrónica; obligación esta última que tienen todos los sujetos pasivos acogidos al sistema de registro electrónico de libros registro.

No se ha previsto especialidad alguna en relación con el periodo de liquidación, de manera que todo sujeto pasivo que aplique el sistema de llevanza electrónica de los libros tendrá que liquidar el impuesto mensualmente.

Ello supone un cambio notable en algunos casos que resultan llamativos, surgiendo dudas importantes. Así, en el supuesto de empresarios o profesionales acogidos al régimen especial simplificado es tradicional que el periodo de liquidación sea trimestral. En el precepto no se recoge previsión específica o excepción alguna para estos empresarios, reiterando lo expuesto en el epígrafe anterior respecto a estos sujetos pasivos.

EJEMPLO 29

- a) Una sociedad mercantil cuyo volumen de operaciones en los últimos años es superior a 6.010.121,04 euros no está acogida al sistema de devolución mensual, realiza una actividad sujeta y no exenta de IVA.

La sociedad tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. La periodicidad en la presentación de las declaraciones-liquidaciones por IVA no se modifica y seguirá siendo mensual; si bien estas autoliquidaciones deberán presentarse en los 30 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el 28 de febrero en el caso de la declaración correspondiente al mes de enero.

- b) Una sociedad mercantil, dedicada a la edición de libros, cuyo volumen de operaciones en los últimos años no supera los 6.010.121,04 euros está inscrita en el REDEME, acogiéndose al sistema de devolución mensual.

Al haber optado por este sistema de devolución tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Al igual que en el supuesto anterior la periodicidad para presentar sus autoliquidaciones sigue siendo mensual, si bien se amplía el plazo en la forma indicada en la letra anterior.

- c) Un empresario persona física, cuya actividad es la de prestación de servicios de asesoría medioambiental, opta por llevar los libros registro a través de la Sede electró-

.../...

.../...

nica de la AEAT. Se conoce que este empresario no está inscrito en el REDEME, y que su volumen de operaciones nunca supera los 2 millones de euros.

Este empresario, que presentaba autoliquidaciones trimestrales, pasará a presentarlas mensualmente, en los plazos que se han indicado en la letra a); resultando lógico que se inscriba también en el REDEME.

4.2. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES. DECLARACIONES-LIQUIDACIONES. PLAZO DE PRESENTACIÓN

La singularidad de este régimen especial hace que el legislador tenga que modificar también el precepto regulador del mismo relativo a las declaraciones-liquidaciones a presentar por los sujetos pasivos acogidos a este régimen. Como se acaba de indicar, estos sujetos pasivos tienen obligación de presentar las autoliquidaciones individuales modelo 322 y la agregada modelo 353 mensualmente. Nada cambia al respecto.

La novedad radica en extender el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones para las entidades acogidas a este régimen especial, de acuerdo con lo que se acaba de exponer, dado que estas entidades deben aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

De esta forma, se modifica el artículo 61 ter, apartado 3, del RIVA para prever que las declaraciones-liquidaciones (tanto individuales que debe presentar cada entidad acogida al régimen, como la agregada que debe presentar la entidad dominante, cualquiera que sea el nivel básico o avanzado que apliquen del régimen) deberán presentarse durante los primeros 30 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación mensual correspondiente al mes de enero.

5. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES DE LOS EMPRESARIOS O PROFESIONALES

5.1. REQUISITOS FORMALES EN LA LLEVANZA DE LOS LIBROS

En el artículo 67 del RIVA se regulan los requisitos formales que deben reunir los libros registro. Del cumplimiento de estos requisitos quedan eximidos los sujetos pasivos que apliquen el sistema de registro electrónico de libros registro.

5.2. DECLARACIÓN CENSAL

La declaración censal, tanto la de alta como la de modificación en el CEPRE regulada en los artículos 9 y 10 del RGIT, en relación con este sistema de información electrónica, servirán para optar por la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que implica la modificación de los modelos correspondientes.

Asimismo, la declaración censal de modificación servirá también para revocar o modificar las solicitudes anteriores.

5.3. FACTURACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR TERCERAS PERSONAS Y DECLARACIÓN CENSAL

En el artículo 5.1 del REFA se establece la posibilidad de que el cumplimiento de la obligación de expedir factura que tiene el empresario o profesional pueda efectuarse por el destinatario o por un tercero.

Cuando los sujetos pasivos apliquen el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, y la facturación sea emitida por el destinatario de las operaciones o un tercero, se establece la obligación de presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto de esta opción.

Esta obligación se efectuará a través de la declaración censal de alta o de modificación en el CEPRE, recogándose esta previsión en los artículos 9 y 10 del RGIT.

Esta previsión resulta aplicable exclusivamente para estos sujetos pasivos, no afectando a aquellos que quedan excluidos o no apliquen optativamente el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

5.4. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS (MODELO 347)

En el artículo 32 del RGIT se relacionan los sujetos que no están obligados a presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, añadiéndose ahora que no lo estarán los obligados tributarios que apliquen el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Esta exclusión surtirá efectos respecto de la información relativa a 2017.

5.5. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA CON EL CONTENIDO DE LOS LIBROS (MODELO 340)

En el artículo 36 del RGIT se regula la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro. Hasta la entrada en vigor del sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, los sujetos pasivos del IVA inscritos en el REDEME regulado en el artículo 30 del RIVA están obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refieren los artículos 62.1 del RIVA, esto es, a presentar el modelo de declaración informativa 340, que debe efectuarse electrónicamente.

La creación de este nuevo sistema de llevanza de los libros supone la exclusión de esta obligación por parte de los sujetos pasivos que lo apliquen.

Al igual que en la declaración anterior, esta exclusión surtirá efectos respecto de las declaraciones relativas a la información a suministrar a partir del periodo de 2017. Aun cuando debe suministrarse también la información sobre facturas del primer semestre (debe realizarse a lo largo del segundo semestre), sin embargo, con el fin de gestionar las devoluciones de IVA solicitadas es precisa la presentación de las declaraciones correspondientes a los meses de enero a junio de 2017.

Como consecuencia de lo anterior, se modifica también el artículo 30.10 del RIVA, eliminando la obligación impuesta a los sujetos pasivos inscritos en el REDEME de presentar este modelo informativo 340.

Si bien esta obligación se elimina para estos sujetos pasivos, debe apuntarse que se mantiene para quienes sean sujetos pasivos del impuesto general indirecto canario (IGIC) por cuanto el sistema de llevanza de los libros de forma electrónica no les afecta.

De esta forma, solo los sujetos pasivos del IGIC inscritos en el REDEME regulado en los artículos 9 y 10 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen económico y fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 49.1 del decreto citado.

5.6. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN RESUMEN ANUAL DE IVA (MODELO 390)

En el artículo 71.1, párrafo cuarto, del RIVA se prevé que la obligación de presentar la declaración resumen anual no alcanzará a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos

de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de dichos sujetos pasivos o de terceros.

Si bien hubiera sido deseable que en el real decreto se hubiera recogido una modificación expresa del artículo 71.7 del RIVA, en el que se regula el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración resumen anual, sin embargo en la exposición de motivos sí se indica de manera inequívoca que la circunstancia de acogerse a este sistema de información exonerará para los sujetos pasivos que apliquen la presentación de la declaración resumen anual del IVA. La supresión de la obligación de presentar el modelo 390 se realizará mediante orden ministerial, no debiendo presentarse el modelo 390 correspondiente al ejercicio 2017.

Con ello, el sujeto pasivo que aplique este sistema de información deberá cumplir exclusivamente, respecto del IVA, las autoliquidaciones mensuales, que son las únicas que deberá presentar a la Hacienda pública.

En el proyecto de orden ministerial se recogen estas previsiones, estableciendo la obligación respecto de todos los sujetos pasivos del IVA que quedan exonerados de presentar el modelo 390 (tampoco están obligados a su presentación los sujetos pasivos que tributen en régimen simplificado y quienes realicen exclusivamente arrendamientos de bienes inmuebles urbanos; o ambas actividades) de cumplimentar un apartado específico reservado para ellos en el modelo de autoliquidación del IVA correspondiente al último periodo de liquidación del año en relación con las actividades a las que se refiere su declaración. La información a suministrar en esta autoliquidación se referirá:

- Al porcentaje de prorrata aplicable.
- Sectores diferenciados.
- Porcentajes de tributación a varias Administraciones.
- Detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Estas previsiones exigen, por tanto, la modificación del modelo de autoliquidación 303.

5.7. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN PODER DE LA AEAT POR EL SUJETO PASIVO

En la exposición de motivos del real decreto se especifica que «la información obtenida a través del suministro electrónico de los registros de facturación será puesta a disposición de aquellos empresarios o profesionales con quienes hayan efectuado operaciones aquellas personas y entidades que, bien de forma obligatoria o tras ejercer la opción, lleven los libros registro a través de la Sede electrónica, constituyendo una herramienta de asistencia al contribuyente en la elaboración de sus declaraciones-liquidaciones por el IVA».

Se pretende con ello, de forma similar a otros tributos (IRPF, por ejemplo), crear una base de datos que pueda utilizar el sujeto pasivo a la hora de presentar las declaraciones-liquidaciones de IVA.

En principio no parece haber límite subjetivo alguno respecto del acceso a esta información, de manera que podrán obtenerla tanto aquellos empresarios o profesionales que apliquen el sistema como aquellos que no hayan optado; si bien deberá tenerse en cuenta el desarrollo efectivo de esta herramienta que realice la AEAT.

Para quienes apliquen el sistema, esta obtención de «datos fiscales» supondrá que en la Sede electrónica de la AEAT dispondrán de un libro registro «declarado» y otro «contrastado» con la información de contraste procedente de terceros que pertenezcan al colectivo de este sistema o de la base de datos de la AEAT.

6. EFECTOS DEL RETRASO EN LA APORTACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

En el artículo 104.2 de la LGT se regulan los efectos en el cómputo del plazo de resolución de los procedimientos tributarios como consecuencia de dilaciones en el mismo, de forma que las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

En el RGIT, se establecen en el artículo 104 los supuestos considerados como dilaciones no imputables a la Administración tributaria, añadiéndose ahora una letra j), de manera que se considera dilación el incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT para las personas y entidades que apliquen este sistema, bien sea de forma obligatoria o voluntaria.

Esta dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

Dada la modificación que ha sufrido el artículo 150 de la LGT por Ley 34/2015, llama la atención que el precepto reglamentario que ahora se comenta no haya recogido las previsiones legislativas de la nueva redacción del artículo 150 en relación con el procedimiento de inspección de los tributos. El apartado 5 de este último precepto recoge ya los efectos del incumplimiento en la aportación de la información o documentación solicitada, por lo que si se considera de aplicación la nueva letra j) del artículo 104 del RGIT podría plantearse si estamos ante una extralimitación reglamentaria en relación con este procedimiento inspector.

Por ello, el ámbito propio de esta dilación será esencialmente el de los procedimientos de gestión.

No es esta la única cuestión que puede plantearse en relación con los procedimientos de comprobación e investigación de los tributos. Debe tenerse en cuenta que obra ya en poder de la Administración tributaria una información amplísima sobre la actividad económica de los empresarios y profesionales, muy superior a la que debe recogerse en los libros registro que deben llevar el resto de empresarios y profesionales no acogidos al sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Todo ello puede tener una clara incidencia, tanto en el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación, como en posibles incompetencias de los órganos encargados de estas actuaciones, esencialmente por lo que se refiere a los procedimientos que llevan a cabo los órganos de gestión, que ven limitadas sus competencias en relación con los órganos inspectores, pero que sin embargo tienen en su poder la información anterior, con las consecuencias que tanto la doctrina del TEAC como la jurisprudencia del Tribunal Supremo han establecido sobre la extralimitación en el ejercicio de estas competencias. La utilización de esta información, esencialmente por parte de los órganos gestores, debería quedar delimitada por la norma legal con el fin de que no se planteen conflictos en relación con el alcance de sus actuaciones.

Por otra parte deberá reconsiderarse el alcance de los requerimientos de información, esencialmente los individualizados, dado que mucha de la información que pueda solicitarse se encuentra ya en poder de la Administración; al igual que determinados documentos, pues a partir de ahora no debería requerirse la presentación de los libros registro, en tanto son llevados a través de la Sede electrónica de la AEAT, y se trata de documentos que obran en poder de la Administración tributaria, siendo un derecho del obligado tributario no aportarlos en los términos del artículo 34.1 h) de la LGT. Más dificultad existe para negar la aportación de los documentos soporte o facturas, dado que si bien la información se ha suministrado, estamos ante documentos independientes de los libros donde se asienta la información.

7. OTRAS MODIFICACIONES QUE AFECTAN AL IVA

7.1. CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS REGISTRALES DE LOS LIBROS REGISTRO OBLIGATORIOS. INFORMACIÓN SOBRE LA CUOTA SOPORTADA DEDUCIBLE

En el artículo 67 del RIVA se regula el contenido de los documentos registrales, especificándose que los libros registro deben permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación tres datos esenciales (advirtiéndose que se dispone «en cada periodo» y no «para cada periodo», lo que exige que el sujeto pasivo deba concretar esta información en cada periodo en el momento en que concluye o debe presentarse la declaración-liquidación).

El primero de ellos es el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes. Afecta, por tanto, al libro registro de facturas expedidas y resulta de todo punto lógico en cuanto que el IVA devengado debe declararse en el periodo en que se produce el devengo.

El tercero de los datos exigidos se refiere a las operaciones reflejadas en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en cuanto debe determinarse en cada periodo de liquidación la situación de los bienes a que se refieren las operaciones, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias. Resulta lógica esta precisión y obliga al empresario o profesional a anotar las circunstancias que deben reflejarse en el libro en los plazos previstos para ello.

Es el segundo de los datos el que sufre una modificación trascendente para la gestión del libro registro de facturas recibidas por parte de los empresarios o profesionales. Hasta ahora se exige, y así se mantiene en la redacción aprobada, que los libros registro deberán permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación el importe total del IVA soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice.

Con vigencia a partir de 1 de julio de 2017 se añade que deberá permitir también concretar «la cuota soportada deducible».

Indudablemente esta obligación tiene relación directa con el libro registro de facturas recibidas y afecta a todo empresario o profesional, cualquiera que sea la forma o sistema de llevar los libros registro de IVA, por tanto, suministre o no la información a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Hubiera sido deseable, sin embargo, que el legislador hubiera modificado también la dicción del artículo 64.4, párrafo primero, del RIVA, para establecer esta exigencia, como dato que debe figurar de forma obligatoria en el libro registro de facturas recibidas. Y ello porque en este precepto se exige exclusivamente que se haga constar en este libro «la cuota soportada» cuando lo realmente querido por el legislador ahora es que se refleje también la «cuota soportada deducible».

En el artículo 67 se establece que este dato debe determinarse de forma «precisa» en cada periodo, lo que lleva a concluir que deberá concretarse respecto de cada operación anotada en el libro registro de facturas recibidas y no de forma general al finalizar las anotaciones de cada periodo de liquidación, pues un dato global impide conocer como se ha determinado de forma «precisa» el importe total de la cuota soportada deducible.

En el REFA se exige que las facturas ordinaria o completa y simplificada cualificada contengan la cuota tributaria. Ahora, se exige también que el destinatario de las operaciones, empresario o profesional, determine respecto de la cuota soportada por cada operación el importe de la misma que resulta deducible en IVA, de acuerdo con los requisitos y condiciones fijados en el título VIII de la LIVA.

Incluso en el supuesto de ser un sujeto pasivo que no aplica la regla de prorrata, generando el derecho a deducir el impuesto soportado, no puede desdeñarse el cumplimiento de esta obligación de suministro, puesto que existen cuotas que no son deducibles o lo son en parte. Así,

entre otras circunstancias a tener en cuenta, este sujeto pasivo deberá aplicar lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA que impiden la deducibilidad de las cuotas correspondientes a gastos que no se afectan a la actividad, total o parcialmente, o a gastos cuyas cuotas en ningún caso son deducibles.

EJEMPLO 30

- a) Un sujeto pasivo que no aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT adquiere unos regalos con destino a unos clientes. El importe total de la operación, IVA no incluido, es de 2.000 euros, y el importe individual de cada bien, de 400 euros. La cuota total soportada es de 420 euros.

El empresario adquirente deberá reflejar en el libro registro de facturas recibidas el anterior documento, haciendo constar tanto la base imponible, como la cuota total soportada (420 euros), si bien, deberá reflejarse que la cuota soportada deducible es de 0 euros, en tanto esta cuota no genera el derecho a la deducción, conforme a lo previsto en el artículo 96.Uno de la LIVA.

- b) En el supuesto de un empresario que realiza una actividad sujeta y no exenta, y aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, cuando adquiera un automóvil que afecta a la actividad aplicando la presunción de afectación del 50 % prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA, suministrará información tanto del importe de la cuota soportada total por la adquisición del vehículo como del importe de la parte de la cuota deducible, esto es, el 50 % de aquella cantidad.
- c) Si este mismo empresario adquiere unos regalos con destino a algunos clientes, que no tienen la naturaleza de objetos publicitarios, suministrará información sobre el importe total de la cuota soportada en la factura y como cuota soportada deducible deberá figurar 0 euros, en tanto resulta aplicable el artículo 96.Uno.5.º de la LIVA.
- d) Si un empresario realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles aplicando la regla de prorrata general, aunque no tenga que aplicar el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, por las facturas recibidas suministrará información tanto del importe de las cuotas soportadas como del importe que supone aplicar el porcentaje de prorrata sobre dicha cuota soportada.

En el supuesto de ser un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata la gestión de la información a suministrar dependerá del tipo de prorrata aplicable.

Si se trata de la prorrata general el sujeto pasivo, respecto de todas las operaciones que se anoten a lo largo del ejercicio, deberá concretar la cuota soportada deducible con arreglo a la prorrata provisional calculada a 1 de enero del año natural en curso.

A partir de aquí, la redacción del precepto suscita dudas, dado que exige que se pueda determinar con precisión la cuota soportada deducible en cada periodo de autoliquidación. Respecto de los tres primeros trimestres o de los once primeros meses, nada más hay que señalar. Ahora bien, respecto del último periodo de liquidación trimestral o mensual del año natural, surge la cuestión de la regularización que debe efectuarse.

En el libro registro no debe anotarse ningún apunte que difiera de las facturas o documentos justificativos recibidos por el empresario o profesional, por lo que no debe reflejarse en el mismo una operación que implique la determinación del porcentaje de prorrata definitivo del ejercicio.

Así, el hecho de que deba regularizar al final del ejercicio por diferencia entre la prorrata definitiva (calculada a 31 de diciembre) y la provisional aplicada durante todo el ejercicio nada incide sobre el dato que debe hacerse figurar en el libro registro de facturas recibidas; puesto que el importe resultante de esta regularización no debe anotarse en el libro registro.

Del mismo modo si opta en la declaración correspondiente al último periodo del ejercicio por la prorrata especial o bien resulta que debe aplicarse de forma obligatoria, tampoco estas circunstancias tendrán influencia en las anotaciones efectuadas en el libro, si bien en el modelo de declaración-liquidación 303 debe efectuarse el correspondiente ajuste por diferencia entre el importe resultante de aplicar la prorrata especial y el importe total de cuotas soportadas deducidas a lo largo del ejercicio.

Todo ello implica que el sujeto pasivo no deba efectuar corrección alguna de las anotaciones que ha ido efectuando a lo largo del ejercicio como consecuencia de la aplicación de las reglas de la prorrata en el IVA.

En el supuesto de aplicar durante el año natural la prorrata especial el sujeto pasivo deberá tener en cuenta el resultado de aplicar las reglas de determinación de la cuota soportada deducible para este sistema de deducciones, distinguiéndose entre operaciones que generen el derecho a la deducción (la cuota soportada y la deducible coincidirán, con la excepción de aquellas cuotas que conforme a los arts. 95 y 96 de la LIVA no son deducibles en ningún caso), operaciones que no generan el derecho a la deducción (la cuota soportada deducible será de 0 euros) y las cuotas afectas al común de las operaciones (sobre las que se aplica la prorrata general).

El hecho de que el sujeto pasivo tenga dos o más sectores diferenciados de la actividad no tiene más incidencia que cuanto se viene señalando, ya que el libro registro es único para el conjunto de sus actividades.

Debe advertirse que la Administración tributaria no está exigiendo, al igual que en el caso anterior, datos que no deban ser calculados por el sujeto pasivo, dado que la contabilización de las distintas operaciones exige la determinación de la cuota soportada deducible, en cuanto que la parte de cuota no deducible supone un mayor coste del bien o del servicio y debe contabili-

zarse como tal y, por otro lado, en la autoliquidación a presentar por el sujeto pasivo no puede hacerse constar más que la cuota soportada deducible por lo que este es un dato que es calculado por el sujeto pasivo para cada periodo de liquidación cuando cumple sus autoliquidaciones, lo que debe efectuarse en los plazos de presentación trimestrales o mensuales fijados en el artículo 71 del RIVA.

EJEMPLO 31

- a) Un empresario aplica la regla de prorrateo general, calculándose a 1 de enero una prorrateo provisional de 50 %. En el mes de abril recibe una factura de un proveedor por importe de 10.000 euros de base imponible y 2.100 euros de cuota repercutida.

En este caso, el empresario anotará como cuota soportada 2.100 euros y como cuota soportada deducible 1.050 euros, sin que a 31 de diciembre deba efectuar corrección alguna del asiento contable anterior.

- b) Un empresario ha optado por aplicar la regla de prorrateo especial en la declaración liquidación del mes de diciembre de este año natural. Se conoce que el 1 de enero calcula una prorrateo provisional para las cuotas comunes afectas a operaciones que generan el derecho a deducir y otras que no generan el derecho a deducir del 50 %. Recibe en este mes de enero tres facturas, una por importe de 1.000 euros afecta a operaciones que generan el derecho a deducir; otra por importe de 2.000 euros afecta a operaciones que no generan el derecho a deducir; y otra por importe de 3.000 euros afecta al conjunto de las operaciones que realiza.

Respecto de la primera factura anotará como base imponible 1.000 euros, cuota soportada 210 euros y cuota soportada deducible 210 euros. En cuanto a la segunda, anotará como base imponible 2.000 euros, cuota soportada 420 euros y cuota soportada deducible 0 euros. Finalmente, por la tercera factura anotará como base imponible 3.000 euros, cuota soportada 630 euros y cuota soportada deducible 315 euros.

7.2. PLAZO DE EMISIÓN DE LAS FACTURAS

Los empresarios o profesionales tienen obligación de emitir factura por las operaciones reseñadas en los artículos 2 y 3 del REFA y de remitirla al destinatario.

El legislador nacional recoge en el artículo 18 del REFA el plazo para la remisión de las facturas, que no está previsto de manera específica en la Directiva 2006/112/CE, indicándose

que esta obligación deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición cuando el destinatario no sea un empresario o profesional o siéndolo no actúe como tal. Si el destinatario es un empresario o profesional que actúa como tal, el plazo de remisión se amplía a un mes a partir de la fecha de su expedición.

Es este último caso el que se modifica, de manera que, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, la factura deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación documentada en la factura, y si el sujeto pasivo que realiza la operación está acogido al régimen especial del criterio de caja, la factura deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación (el devengo se produce cuando se cobre la operación).

De esta manera se hacen coincidir los plazos de emisión y de remisión de las facturas en caso de que el destinatario sea empresario o profesional actuando como tal, pues la regla general es que estas se expidan antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que documenta; y en el caso de que el sujeto pasivo que realiza la operación esté acogido al régimen especial del criterio de caja la factura deberá expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado efectivamente la operación.

Destinatario/Supuesto	Expedición-Remisión/Plazo
No empresario o profesional	Momento de realizarse la operación
Empresario o profesional que actúa como tal	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo
Facturas recapitulativas (regla general)	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso del cual se hayan realizado las operaciones
Entregas intracomunitarias de bienes (regla general, art. 75.Uno.8.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte
Facturas recapitulativas en entregas intracomunitarias de bienes (art. 75.Uno.8.º LIVA)	
Entregas intracomunitarias de bienes consistentes en suministros de tracto sucesivo, sin que se haya pactado precio o, habiéndose pactado, no se determine momento de exigibilidad, o esta sea superior al mes natural (art. 75.Uno.7.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo (que tiene lugar el último día de cada mes por la parte proporcional al periodo desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo hasta la citada fecha)
Duplicados de facturas en supuestos de pérdida del original por el destinatario	Plazo para el ejercicio del derecho a la deducción

7.3. FACTURACIÓN DE DETERMINADAS ENTREGAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA

En la disposición adicional tercera del REFA se regula la facturación de determinadas operaciones de entregas de energía eléctrica que se ha modificado por el Real Decreto 596/2016, como consecuencia del Reglamento (UE) 2015/1222, de la Comisión, de 24 de julio de 2015 por el que se establece una directriz sobre la asignación de capacidad y la gestión de las congestiones (DOUE de 25 de julio de 2015).

En este reglamento se definen diferentes aspectos que afectan a la regulación del mercado de producción de energía eléctrica y a determinados sujetos, definiéndose a los denominados «operadores designados para el mercado de electricidad» (NEMO) y se establece que estos deberán actuar como contraparte de las transacciones de los mercados diario e intradiario.

La obligada adaptación a dicha normativa ha determinado que el legislador modificará la citada disposición adicional tercera del REFA para ajustarlo a esta situación; entrando en vigor el referido cambio el 1 de enero de 2017.

8. INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

Con la modificación operada en la LGT por la Ley 34/2015 se incluye un nuevo tipo infractor en el artículo 200, donde se regulan las infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y registrales.

De acuerdo con la nueva redacción del precepto, constituye infracción tributaria el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 % del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

Debe recordarse que el artículo 29.3 de la LGT remite a la norma reglamentaria la regulación de las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

La modificación en ambos preceptos entra en vigor el 1 de enero de 2017, dado que el legislador establece este nuevo tipo infractor con base en la obligación de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Ahora bien, la tardanza en la promulgación de la norma reglamentaria hace que la eficacia de estos preceptos se retrase hasta el 1 de julio de 2017, fecha a partir de la cual entra en vigor la obligación de suministrar la información a la AEAT.

Varias son las cuestiones que suscita este nuevo tipo infractor y su correspondiente sanción.

La primera de ellas tiene relación con la configuración del tipo infractor. En el artículo 200 se hace referencia a la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Pues bien, las dudas que se suscitan vienen determinadas por cuanto este tipo infractor no es sino plasmación de la obligación concretada en el artículo 29.3. En este no se refiere el legislador más que a la obligación de llevar los libros registro por medios telemáticos, pero en absoluto se refiere a que tengan que llevarse a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que viene recogido en la norma reglamentaria. La configuración de un tipo infractor por referencia a la norma reglamentaria puede plantear pues problemas de tipicidad de la infracción. Debe tenerse en cuenta que al definir el tipo infractor se remite a la norma reglamentaria respecto a las condiciones en que debe suministrarse la información, pero en el precepto que regula el tipo infractor se recoge la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que no viene establecido como tal en el artículo 29 de la LGT con ese detalle o precisión.

Además en este artículo se alude a la obligación de llevar los libros y no al retraso en el cumplimiento de la presentación de la información, lo que conlleva también dudas sobre el tipo infractor o, mejor dicho, sobre el ámbito subjetivo de aplicación. Ya se ha comentado que el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT puede ser aplicado de forma obligatoria por un conjunto de empresarios o profesionales, pero también pueden acogerse a él de forma voluntaria u optativa el resto de empresarios o profesionales. La pregunta sería pues si el tipo infractor se aplica a todos ellos, dado que en el artículo 200 se alude exclusivamente al retraso en la «obligación», por lo que se plantean dudas sobre si la infracción pueden cometerla quienes se hayan acogido al sistema voluntariamente. La inclusión del término anterior no supone sino la introducción de estas dudas cuando el legislador debe ser pulcro y dar seguridad jurídica con la redacción de las normas, máxime en materia sancionadora. Hubiera bastado con definir la conducta como el retraso en el suministro de la información o de la llevanza de los libros por los sujetos pasivos que aplican el sistema.

De otra parte no se distingue en función del retraso en la aportación de la información. Bastará por ello con que el retraso se produzca por un día para que pueda considerarse cometida la infracción. Indudablemente, los empresarios o profesionales deberán estar atentos al cumplimiento de esta obligación, pues las sanciones pueden sufrirlas de manera reiterada. Estamos, como se ha señalado con anterioridad, ante un nivel de exigencia elevado para los empresarios o profesionales en el cumplimiento de unas obligaciones que son formales y no sustantivas, aun cuando su finalidad sea el ejercicio de un mayor control del fraude en el IVA. Este nivel de exigencia conlleva una atención plena por parte del empresario o profesional en su cumplimiento, puesto que pende sobre él, cual espada de Damocles, el tipo infractor y la sanción trimestral que ahora se examina.

También la sanción a imponer plantea cuestiones controvertidas. La primera de ellas es la no correspondencia del tipo infractor con la sanción. La primera se refiere a la llevanza de los libros

registro, mientras que la sanción se impone con multa por cada factura objeto de registro, lo que supone cierta discordancia entre ambos elementos. Podrá entenderse que dentro del tipo infractor se encuentra también la conducta consistente en la no inclusión de una o varias facturas en la información a suministrar, pero hubiera sido deseable una mayor precisión del tipo infractor. Por otro lado, en el caso de retraso en la llevanza de los libros registro, esto es, el retraso temporal en el suministro de la información, ello supondrá que la sanción se impondrá en función de las facturas que deban incluirse en los libros registro.

Ahora bien existen anotaciones en los libros registro que no tienen como fundamento una factura, es el caso del libro registro de bienes de inversión y las regularizaciones que deben efectuarse durante el periodo correspondiente previsto en el artículo 107 de la LIVA, o el libro de determinadas operaciones intracomunitarias (se suministra información sobre envío o recepción de bienes y no de facturas, por ejemplo). En este caso la sanción no puede consistir en un porcentaje sobre la factura. Podrá considerarse que debe aplicarse el mínimo de 300 euros, pero no puede desconocerse que la sanción se impone por factura y que este mínimo viene referido a la aplicación del porcentaje del 0,5% sobre el importe de la factura. Nos encontramos, por tanto, ante la ausencia de tipo sancionador en estos casos.

Dos cuestiones se suscitan también sobre el periodo a sancionar. En el artículo 200 el legislador hace referencia a un «mínimo trimestral». ¿Quiere ello decir que las infracciones se cometerán por el incumplimiento trimestral de la obligación? ¿Cuál es el periodo a tener en cuenta para calificar la conducta del empresario o profesional que tiene la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT e incumple la obligación?

Estos problemas se suscitan porque todos los empresarios o profesionales que tengan obligación de aplicar este sistema de información u opten por él tienen obligación de presentar las autoliquidaciones mensualmente. Por tanto, no se relaciona el periodo de liquidación con el tipo infractor ni con la sanción a imponer.

La fijación de este plazo trimestral conlleva, sin embargo, frente a lo que se acaba de exponer, una ventaja para el empresario o profesional, dado que se establece un límite máximo que se aplica trimestralmente y no mensualmente.

En relación con ello debe concretarse el momento en que se produce el incumplimiento por parte del empresario o profesional en la llevanza de los libros, que se identifica con el incumplimiento del plazo que tiene para remitir la información (cuatro u ocho días naturales). El problema se planteará respecto de la emisión de facturas en los días finales de cada trimestre, dado que el incumplimiento puede producirse en el trimestre siguiente a aquel en que se ha expedido la factura. Así, una factura expedida el 30 de marzo, debe incorporarse a la Sede electrónica de la AEAT en los cuatro u ocho días siguientes (en función de si ha sido expedida por el empresario o profesional o si lo ha sido por el destinatario o un tercero). En cualquier caso dicho plazo se incumple no en el primer trimestre, sino en el segundo, por lo que la infracción se habrá cometido en este último trimestre.

9. CUADRO-RESUMEN SOBRE EL SISTEMA DE LLEVANZA DE LOS LIBROS REGISTRO A TRAVÉS DE LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AEAT

9.1. SII: CONDICIONES GENERALES DEL SISTEMA

Sujetos incluidos	Obligatorio para quienes deben presentar mensualmente las autoliquidaciones	Sujetos con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros
		Quienes estén incluidos en el sistema de devolución mensual inscritos en el REDEME
		Quienes apliquen el régimen especial del grupo de entidades
	Opcional	Resto de sujetos pasivos
Opción por el sistema	Plazo para ejercitar la opción	Mes de noviembre anterior al año natural en el que deba surtir efectos
	Prórroga	Se entenderá prorrogada para años sucesivos salvo renuncia
	Plazo mínimo	Al menos el año natural para el que se ejercita la opción
	Renuncia	Mes de noviembre anterior al año natural en la que deba surtir efectos
	Grupo de entidades	Sujetos excluidos del régimen: quedan excluidos también de la obligación de llevar los libros electrónicamente desde primer día del periodo de liquidación en que se haya comunicado el acuerdo de exclusión
		Cese del régimen: determina el cese de la obligación con efectos desde que se produzca este cese
Libros registro afectados	Libro registro de facturas expedidas	
	Libro registro de facturas recibidas	
	Libro registro de bienes de inversión	
	Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias	
Forma de llevar los libros registro	A través de la Sede electrónica de la AEAT, suministrando la información que deben contener los libros registro	
.../...		

.../...		
Plazo para suministrar la información	Facturas expedidas	Regla general: 4 días naturales desde expedición (2017: 8 días)
		En caso de expedición por destinatario o tercero: 8 días naturales
		En todo caso: antes del día 16 del mes siguiente al del devengo de la operación
	Facturas recibidas	Regla general: 4 días naturales desde el registro contable de la factura (2017: 8 días)
		Importaciones: 4 días naturales del registro contable del documento en que conste la cuota liquidada (2017: 8 días)
		En todo caso: antes del 16 del mes siguiente al del periodo al que se refiere la declaración
	Transferencias intracomunitarias y otras operaciones del art. 9.3 de la LIVA	4 días naturales desde momento de inicio de transporte o de recepción de los bienes (2017: 8 días)
		O, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren las operaciones
	Reglas comunes a los 3 supuestos anteriores	Se excluyen sábados, domingos y los días declarados festivos nacionales
Bienes de inversión	Plazo de presentación del último periodo de liquidación de cada año natural (30 de enero del año siguiente)	
Régimen especial criterio de caja	Se aplican los plazos anteriores, como si no les hubiera sido de aplicación el régimen	
Periodicidad de las liquidaciones	Enero	Hasta el último día del mes de febrero
	Febrero a diciembre	30 primeros días naturales del mes siguiente al del periodo de liquidación
Declaraciones informativas	Se presentará	Modelo 349
	No se presentarán	Modelos 340, 347 y 390
.../...		

.../...			
Emisión de facturas por destinatarios o por terceros	Se presentará declaración censal comunicando esta opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto		
Plazo de remisión de facturas (aplicable a todo empresario o profesional)	Destinatario no empresario o profesional o siéndolo no actual como tal	Mismo momento de su expedición (esta debe producirse en el momento de devengo)	
	Destinatario empresario o profesional actuando como tal	Regla general	Antes del día 16 del mes siguiente al del devengo
		Emisor acogido al régimen especial del criterio de caja	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se realiza la operación

9.2. SII: INFORMACIÓN A SUMINISTRAR A LA AEAT. FACTURAS EXPEDIDAS

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
Procedente del libro registro de facturas recibidas (datos generales)	<p>Número y en su caso serie</p> <p>Fecha de expedición</p> <p>Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior</p> <p>Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF de destinatario</p> <p>Base imponible</p> <p>Tipo impositivo (opcionalmente la expresión «IVA incluido» en su caso)</p> <p>Cuota tributaria</p> <p>Operación acogida al régimen especial del criterio de caja: fecha del cobro, parcial o total, con indicación del importe y medio de cobro</p>
Información adicional reflejada en la factura	Tipo de factura (ordinaria, simplificada, rectificativa). Si es emitida en los términos de los artículos 6 o 7 del REFA

.../...

SII: INformación a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
<p>.../...</p> <p>Información adicional reflejada en la factura (cont.)</p>	<p>Identificación de la rectificación registral</p> <p>Descripción de la operación</p> <p>Factura rectificativa: se identificará como tal e incluirá referencia a la factura rectificada (opcional) o especificaciones que se modifican</p> <p>Factura sustitutiva: referencia de la factura que se sustituye o se canjea (opcional) o especificaciones que se sustituyen</p> <p>Menciones de los artículos 51 quater y 61 quinquies, apartado 2 del RIVA</p> <p>Menciones de las letras j) y l) a p) del artículo 6 del REFA</p> <p>Periodo de liquidación</p> <p>Indicación de no sujeción a IVA</p> <p>Indicación de si se ha emitido en virtud de una autorización</p>
<p>Especificaciones a la información anterior</p>	<p>Información de si el registro se corresponde con un asiento resumen (art. 63.4 RIVA)</p> <p>Identificación de las facturas emitidas por el destinatario o por un tercero</p> <p>Identificación de que ha sido expedida al amparo de una autorización habilitada en el REFA</p> <p>Indicación de la naturaleza de la operación (entrega de bienes o prestación de servicios) si el destinatario no dispone de NIF o si disponiendo empieza por la letra N</p>
<p>Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT)</p>	<p>Agencias de viajes: identificación de las facturas en las que intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena</p> <p>Arrendamientos: identificación de los que correspondan a locales de negocios. De estar sometido a retención, referencia catastral y datos necesarios para su localización</p> <p>Identificación de los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, etc.</p> <p>Transmisiones de inmuebles: importe percibidos por entregas sujetas a IVA</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

SII: INformación a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
.../...	
Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT) (cont.)	<p>Importes superiores a 6.000 euros percibidos en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad</p> <p>Entidades aseguradoras: operaciones de seguros en los términos de los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT</p>

9.3. SII: INFORMACIÓN A SUMINISTRAR A LA AEAT. FACTURAS RECIBIDAS

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas	
Procedente del libro registro de facturas recibidas (datos generales)	<p>Fecha de expedición</p> <p>Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior</p> <p>Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del obligado a su expedición</p> <p>Base imponible</p> <p>Tipo impositivo</p> <p>Cuota tributaria</p> <p>Operación acogida al régimen especial del criterio de caja: fecha del cobro, parcial o total, con indicación del importe y medio de cobro</p> <p>Facturas de entregas que dan lugar a AIB: se calcula y se consigna la cuota tributaria</p> <p>Facturas o justificantes que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo: se calcula y se consigna la cuota tributaria</p>
Información adicional reflejada en la factura	<p>Número y, en su caso, serie que figure en la factura (sustituye al número de recepción). Se especificará si la factura es emitida en los términos de los artículos 6 o 7 del REFA</p> <p>Identificación de si trata de una rectificación registral (art. 70 RIVA)</p> <p>Descripción de las operaciones</p> <p>Menciones del artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA</p>
	.../...

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas	
.../...	
Información adicional reflejada en la factura (cont.)	Menciones de las letra l) a p) del artículo 6.1 del REFA
	Cuota tributaria deducible
	Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones
	Importaciones: fecha de contabilización y número del DUA en que se liquida el IVA
Especificaciones a la información anterior	Si el registro se corresponde con un asiento resumen (art. 64.5 RIVA)
	Fecha del registro contable de la factura o del DUA
Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT)	Arrendamientos: identificación de los que correspondan a locales de negocios
	Entidades aseguradoras: operaciones de seguros en los términos de los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT

9.4. INFORMACIÓN A SUMINISTRAR LIBROS REGISTRO DE BIENES DE INVERSIÓN Y DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Información libros bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias	
Libro registro de bienes de inversión	Registro individualizado de los bienes adquiridos que sean bienes inversión de acuerdo con el artículo 108 de la LIVA
	Datos para identificar las facturas y documentos de aduanas de cada bien de inversión
	Fecha de comienzo de utilización del bien individualizado
	Prorrata anual definitiva
	Regularización anual, si procede, de las deducciones
	Entrega del bien durante el periodo de regularización: referencia al libro registro de facturas emitidas donde se recoge la entrega y regularización de la deducción de acuerdo con el artículo 110 de la LIVA
	.../...

Información libros bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias	
.../...	
<p>Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias</p>	<p>Operación y fecha de la misma</p> <p>Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia a la factura de adquisición</p> <p>Otras facturas o documentos relativas a las operaciones</p> <p>Identificación del destinatario o remitente (con NIF a efectos de IVA, razón social y domicilio)</p> <p>Estado miembro de origen o destino de los bienes</p> <p>Plazo que se haya fijado para la realización de las operaciones</p>

LAS IMPLICACIONES DE LA LEY 13/2015 EN LA CLASIFICACIÓN CATASTRAL DEL SUELO, ¿FIN DEL CONFLICTO?

Neus Teixidor Martínez

*Abogada en Gómez de Mercado Abogados
Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro ANTÓN BASANTA, don Diego MARÍN BARNUEVO, don Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, don Alberto MONREAL LASHERAS, don Javier SEIJO PÉREZ y don Fernando DE VICENTE BENITO.

EXTRACTO

Uno de los objetivos de la reforma del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, operada por la Ley 13/2015, es su adaptación a la doctrina de la clasificación catastral de los suelos urbanizables emanada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014. La mencionada doctrina establece que los suelos urbanizables sectorizados únicamente pueden considerarse catastralmente urbanos si se ha aprobado su desarrollo detallado o pormenorizado. En caso contrario, deben clasificarse catastralmente como rústicos. No obstante, las nuevas previsiones normativas no se limitan a adoptar esa doctrina, por lo que se pretende analizar si, en realidad, la Ley 13/2015 ha creado una nueva categoría de bienes catastrales para los bienes inmuebles urbanizables sectorizados que no pueden recibir la consideración catastral de urbanos.

Palabras clave: clasificación catastral, planeamiento urbanístico, valor catastral y procedimiento simplificado de valoración colectiva.

Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016 / Fecha de revisión: 18-02-2017

THE IMPLICATION OF ACT 13/2015 ON CADASTRAL LAND CLASSIFICATION. IS IT THE END OF THE CONTROVERSY?

Neus Teixidor Martínez

ABSTRACT

One of the objectives of the reform on the Real Estate Cadastre legislation, operated by Act 13/2015, is to adapt the cadastral classification of the land for building development to the precedent created by the Supreme Court's sentence of 30th May 2014. The mentioned doctrine establishes that this land can only be considered by the Cadastre as urban land if its detailed development plan has been approved. Otherwise, it must be classified as rustic land by the cadastre. Nevertheless the new legislative provisions don't just adopt the mentioned precedent, they are more ambitious. This paper pretend, therefore, to analyze if Act 13/2015 has created a new cadastral category of real state formed by the land for building development that can't be classified as urban cadastral real estate.

Keywords: cadastral land classification, urban planning, cadastral value and collective valuation simplified procedure.

Sumario

1. Introducción
2. La clasificación catastral del suelo urbanizable
3. La incidencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 en la clasificación catastral del suelo
4. Las implicaciones de la adaptación del TRLCI: Ley 13/2015
 - 4.1. Una nueva clasificación catastral de los bienes inmuebles
 - 4.2. La modificación del procedimiento simplificado de valoración colectiva
5. Los efectos de la Ley 13/2015 en los suelos urbanizables sectorizados sin desarrollo
 - 5.1. La incidencia tributaria de la clasificación del suelo
 - 5.2. El cambio de clasificación del suelo y la dualidad de gestión catastral-tributaria
6. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

A efectos urbanísticos, los suelos urbanizables pueden definirse, a grandes rasgos, como esos suelos que no se encuentran urbanizados pero que, en virtud de la legislación urbanística aplicable y el correspondiente planeamiento urbanístico vigente, pueden ser objeto de transformación para adquirir, en un futuro, la condición de suelo urbano. A lo largo de los últimos años, la clasificación catastral de los bienes inmuebles urbanizables ha constituido un foco de problemática, pues no existe ninguna categoría catastral de bienes que se corresponda con esa categoría urbanística.

En este sentido, durante el denominado «boom inmobiliario», el sector inmobiliario español ha vivido un momento muy fructífero, por lo que muchos planeamientos urbanísticos han previsto un gran número de suelos urbanizables. Como expone RUBIO DE URQUÍA, durante esta época, «[...] el sueño de todo titular de suelo rústico ha sido conseguir la recalificación de su propiedad en suelo urbanizable, "arrostrando" con alegría cualquier gasto o incremento de costes que ello pudiera entrañar, caso, por ejemplo, del impuesto sobre bienes inmuebles»¹. De hecho, debe destacarse que, en la mayoría de los casos, el desarrollo urbanístico ha sido efectivo y, finalmente, muchos de estos suelos han consolidado sus expectativas urbanizadoras.

No obstante, con el estallido de la crisis económica, los plazos para la transformación de los suelos urbanizables han empezado a demorarse². Por ello, en la actualidad, existe un gran volumen de suelo urbanizable pendiente de desarrollo, en el que no se prevé una urbanización a corto o medio plazo. En esos supuestos, los propietarios de los terrenos, además de ver frustradas sus expectativas urbanísticas, pueden soportar unas cargas fiscales que, en muchos casos, no se corresponden con el valor real de sus propiedades. Como sintetiza RUBIO DE URQUÍA, «(t)anto han cambiado las cosas que ahora, cuando la ocupación de "conseguidor" atraviesa tiempos de penuria, el IBI urbano se ha convertido en una carga enorme, insoportable en muchos supuestos, donde resulta que los propietarios que no consiguen el ansiado desarrollo de sus terrenos empiezan a cuestionar la calificación catastral de los mismos»³.

¹ RUBIO DE URQUÍA, J. I. [2014]: «De suelo urbano a suelo rústico pasando por suelo urbanizable; y el IBI que va y viene», *Tributos locales*, núm. 116, pág. 7.

² ALCÁZAR MONTERO, R. [2013]: «El suelo urbanizable. Aspectos a considerar en el ámbito del Catastro Inmobiliario», *Revista CT Catastro*, núm. 79, pág. 9; y CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2014]: «Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 30 de mayo de 2014, dictada en recurso de casación en interés de la ley núm. 2362/2013, interpuesto por el abogado del Estado, siguiendo instrucciones de la Abogacía General del Estado y de la Dirección General del Catastro, contra la Sentencia dictada el día 26 de marzo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en recurso contencioso-administrativo sobre calificación catastral del suelo urbanizable sectorizado sin instrumento urbanístico de desarrollo», *Cuadernos de derecho local*, núm. 35, pág. 240.

³ RUBIO DE URQUÍA, J. I. [2014]: «De suelo urbano...», *op. cit.*, pág. 7.

En consecuencia, ha surgido la problemática de determinar cuál es la clasificación catastral que debe otorgarse a los citados suelos. En este sentido, ha sido trascendental la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 [NFJ054558]) que considera que los bienes urbanizables únicamente deben clasificarse catastralmente como urbanos cuando se hallan delimitados o sectorizados y, adicionalmente, las previsiones de su desarrollo hayan sido aprobadas. En caso contrario, deben considerarse, a efectos catastrales, bienes inmuebles rústicos.

La mencionada sentencia ha iniciado un amplio debate doctrinal, en el que destaca la necesidad de adaptar el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario (TRLCI) a ese nuevo criterio. Esa adaptación se realiza mediante la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley de catastro inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (en adelante, Ley 13/2015). De hecho, el considerando V de su preámbulo manifiesta que, en la citada norma, «(s)e recoge el reciente criterio jurisprudencial que considera que los suelos urbanizables sin planeamiento de desarrollo detallado o pormenorizado deben ser clasificados como bienes inmuebles de naturaleza rústica y se aprueban nuevos criterios para su valoración teniendo en cuenta sus circunstancias de localización. Para agilizar y regular el cambio de clasificación de estos suelos urbanizables se adapta el régimen transitorio de la ley y se modifica el procedimiento simplificado de valoración colectiva, lo que también permitirá en lo sucesivo adaptar con mayor agilidad los criterios de valoración contenidos en las ponencias de valores catastrales a los cambios en las circunstancias urbanísticas de los inmuebles, sin necesidad de aprobar nuevas ponencias».

En este sentido, nos surge la necesidad de analizar si la Ley 13/2015 realmente incorpora la doctrina del Tribunal Supremo al TRLCI. En consecuencia, trataremos de determinar si la Ley 13/2015 pone fin a la problemática derivada de la clasificación catastral de los bienes urbanizables o si, por el contrario, crea un nuevo régimen catastral respecto de los mencionados bienes inmuebles.

2. LA CLASIFICACIÓN CATASTRAL DEL SUELO URBANIZABLE

Antes de examinar la problemática que nos ocupa, debemos hacer una breve referencia a la clasificación de los bienes inmuebles realizada por el TRLCI. Actualmente, la normativa catastral clasifica los bienes inmuebles en urbanos, rústicos y de características especiales. De hecho, el artículo 7.1 del TRLCI establece que «(e)l carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo». Por tanto, la clasificación catastral no incluye ninguna categoría de bienes que se corresponda con los bienes inmuebles urbanizables.

A efectos de la clasificación de esa tipología de bienes, es esencial lo dispuesto en el artículo 7.2 b) del TRLCI que considera que «2. Se entiende por suelo de naturaleza urbana: b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se

hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable». En contraposición, cuando el suelo urbanizable no puede subsumirse en el supuesto anterior se clasifica como suelo de naturaleza rústica, pues recordemos que la definición de esta tipología de suelo se realiza como una cláusula residual. En otras palabras, recibe la consideración catastral de bien inmueble rústico aquel que no puede considerarse de naturaleza urbana ni de características especiales (art. 7.3 del TRLCI).

En principio, la normativa catastral establece su propia clasificación de los bienes inmuebles. No obstante, el TRLCI, en algunas ocasiones como en el artículo 7.2 b), se remite a lo dispuesto en la normativa urbanística o en los instrumentos urbanísticos aprobados. Si bien, debe destacarse que la actual redacción del artículo 7.2 del TRLCI no contiene remisiones expresas a la Ley del suelo, como sí se contenían en la normativa anterior⁴.

Tradicionalmente, se ha entendido que la clasificación catastral de los bienes inmuebles debe realizarse únicamente teniendo en cuenta las previsiones contenidas en la normativa catastral. De hecho, rige el denominado principio de estancueidad⁵, que establece que la normativa catastral es la única aplicable en esta materia, sin tener en cuenta lo dispuesto en otros ámbitos del ordenamiento jurídico. Por ello, la Dirección General del Catastro interpretó que el artículo 7.2 b) del TRLCI, en su redacción anterior⁶, clasificaba como urbanos todos los terrenos sectorizados o delimitados en ámbitos espaciales por el Planeamiento Urbanístico General con independencia de la aprobación o no del instrumento urbanístico de desarrollo⁷. Por tanto, siguiendo esa interpretación, todo el suelo calificado urbanísticamente como urbanizable sectorizado recibiría *ex lege* la condición catastral de bien inmueble urbano.

En esta línea, DEL BLANCO GARCÍA considera que esa interpretación se ajustaba a la redacción del precepto, pues precisamente «[...] el inciso final del artículo 7.2 b) del TRLCI permite considerar como suelo urbano aquellos terrenos incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados

⁴ Debe tenerse en cuenta que el artículo 62 a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, calificaba catastralmente el suelo según lo dispuesto en la normativa urbanística. Por ello, la redacción inicial del artículo 7.2 del TRLCI se remitía a lo establecido en la LS 1998. No obstante, esa remisión fue eliminada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

⁵ CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2014]: «Comentario a la...», *op. cit.*, pág. 241.

⁶ Redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que estuvo vigente del 30 de noviembre de 2006 al 26 de junio de 2015. En la misma, el artículo 7.2 b) del TRLCI establecía que «(s)e entiende por suelo de naturaleza urbana: b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo». Como veremos a lo largo del presente análisis, la interpretación del citado precepto fue bastante controvertida hasta la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014.

⁷ DEL BLANCO GARCÍA, A. J. [2015]: «Aspectos jurídicos conflictivos en el Catastro inmobiliario», *Tributos locales*, núm. 120, págs. 47-48.

en los que no esté aprobado el instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo»⁸. No obstante, reconoce que esta interpretación provoca que la clasificación catastral del suelo urbano sea más amplia que el concepto de suelo urbanizado de la legislación urbanística, por lo que podrían producirse vulneraciones de algunos principios constitucionales. Por ejemplo, el principio de capacidad económica podría verse afectado en aquellos supuestos en los que se gravara una riqueza ficticia o inexistente, es decir, cuando la valoración catastral superara a la valoración del texto refundido de la Ley de suelo y rehabilitación urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre (TRLR 2015)⁹. Asimismo, argumenta que, en esos casos, podría infringirse el principio de unidad y coherencia del ordenamiento jurídico, pues la valoración de un mismo bien inmueble puede diferir si se realiza a efectos expropiatorios o a efectos catastrales.

En todo caso, la disparidad de valoraciones entre la legislación del suelo y la legislación catastral ha sido una polémica abordada por la doctrina y la jurisprudencia. De hecho, el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 [NFJ054558]), pone de manifiesto que no es fácil de justificar que un bien inmueble tenga un valor más elevado a efectos fiscales que a efectos de expropiación forzosa, de venta forzosa o de responsabilidad patrimonial. En este sentido, algunos autores consideran que es inadmisibles que existan valoraciones diferentes en función de si el Estado debe cobrar de los ciudadanos o, por el contrario, debe pagarles, pues este hecho vulnera el derecho a la propiedad (art. 33 de la CE) y los principios de capacidad económica y de proporcionalidad (art. 31.1 de la CE)¹⁰. Como bien expone CALDERÓN GONZÁLEZ «[...] resulta inadmisibles que la Administración acepte valores distintos según el sector normativo de que se trate, o, lo que es aún más difícil, aceptar que valore un bien inmueble de distinta forma según la posición acreedora o deudora que ocupa en la relación jurídica de derecho público»¹¹.

Sin embargo, no debemos olvidar que, a efectos tributarios, también existen diferencias valorativas de un mismo bien inmueble en función del tributo en el que nos hallamos, pues concurren diversos métodos de valoración. Por ejemplo, un mismo bien inmueble puede tener un valor en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) distinto del valor a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).

⁸ DEL BLANCO GARCÍA, A. J. [2015]: «Aspectos jurídicos conflictivos...», *op. cit.*, págs. 48-49.

⁹ Esta normativa reproduce las previsiones previamente establecidas en el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo (TRLR 2008) y, anteriormente, en la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de suelo (LS 2007). Por lo tanto, en principio, la referencia a doctrina y jurisprudencia anterior a la aprobación del TRLR 2015 (que se refiera al TRLR 2008 o a la LS 2007) le es plenamente aplicable.

¹⁰ DELGADO GONZÁLEZ, A. F. [2015]: «El IBI de los suelos urbanizables y otras cuestiones suscitadas por la distinta valoración de los bienes inmuebles en la Legislación del suelo y en la ley del tributo», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7/2015, *online*; PALAO TABOADA, C. [2014]: «El concepto catastral de "suelo de naturaleza urbana" y las categorías urbanísticas: la solución judicial de un problema político (Comentario a la STS de 30 de mayo de 2014, rec. núm. 2362/2013)», *RCyT*. CEF, núm. 380, págs. 28-29; y RUIZ ARNÁIZ, G. [2015]: «La consideración catastral del suelo urbanizable y la STS de 30 de mayo de 2014», *Práctica Urbanística*, Editorial La Ley, núm. 133, págs. 12-19.

¹¹ CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2014]: «Comentario a la...», *op. cit.*, pág. 241.

Volviendo a la interpretación de la Dirección General del Catastro, en la misma línea se pronunció la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de septiembre de 2012 (R. G. 3215/2012 [NFJ048556]). Esta resolución consideró que «(l)a determinación de la naturaleza urbana del suelo a efectos catastrales no se rige por las prescripciones de la Ley del Suelo, sino exclusivamente por el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, cuyo artículo 7 no exige, en relación con el suelo urbanizable sectorizado o delimitado, la aprobación de un planeamiento urbanístico que lo desarrolle». Además, en este sentido, se manifestaron algunos tribunales superiores de justicia, en diversas sentencias¹².

En contraposición, con el detonante de la crisis económica, se multiplicaron las reclamaciones en relación con la clasificación y la valoración catastral de los bienes inmuebles urbanizables. Por ello, algunos órganos judiciales modificaron el criterio interpretativo del artículo 7.2 b) del TRLCI (en su redacción anterior¹³).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2009 (rec. núm. 63/2007 [NFJ032884]) fue pionera al considerar que un suelo calificado por el plan general vigente como suelo urbanizable programado y que no disponía de ningún instrumento urbanístico para su desarrollo no debía recibir la consideración de suelo urbano a efectos del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). No obstante, la sentencia manifestó que, en el momento en que se produjera la aprobación del mencionado instrumento de desarrollo, su clasificación catastral pasaría a ser la de bien inmueble urbano. Esa interpretación fue reproducida por, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de septiembre de 2012 (rec. núm. 536/2012 [NFJ055943]), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas) de 31 de enero de 2014 (rec. núm. 153/2013 [NFJ065716]) y diversas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia¹⁴ y del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura¹⁵.

¹² Sin ánimo de exhaustividad, pueden citarse las SSTSJ de Castilla y León (Burgos) de 25 de enero de 2013 (rec. núm. 503/2011 [NFJ050347]) y de 10 de mayo de 2013 (rec. núm. 549/2011 [NFJ065718]), la STSJ de las Islas Baleares de 12 de febrero de 2014 (rec. núm. 184/2011 [NFJ055633]), la STSJ de Andalucía (Málaga) de 23 de diciembre de 2013 (rec. núm. 78/2011 [NFJ055988]), las SSTSJ de Cataluña de 28 de junio de 2012 (rec. núm. 502/2009 [NFJ049740]) y 19 de septiembre de 2013 (rec. núm. 164/2012 [NFJ065717]) y las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de noviembre de 2013 y de 4 de marzo de 2014 (recs. núms. 46/2013 y 15/2013 [NFJ065715]). En este sentido, véase: MELÓN PARDO, C. [2014]: «El suelo urbano a efectos catastrales y tributarios: análisis de la sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014», *Actum Inmobiliario & Urbanismo*, núm. 28, online.

¹³ Redacción dada por el apartado uno del artículo décimo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que estuvo en vigor desde el día 1 de diciembre de 2006 hasta el 25 de junio de 2015.

¹⁴ Entre otras, cabe destacar las SSTSJ de Murcia de 15 de febrero de 2013 (rec. núm. 76/2009 [NFJ050445]), de 26 de abril de 2013 (rec. núm. 49/2009 [NFJ052242]), de 17 de mayo de 2013 (rec. núm. 48/2009), de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 465/2010 [NFJ055409]), de 28 de junio de 2014 (rec. núm. 47/2009 [NFJ056798]), de 25 de septiembre de 2014 (rec. núm. 461/2010) y de 10 de octubre de 2014 (rec. núm. 462/2010).

¹⁵ A título de ejemplo, cabe citar las SSTSJ de Extremadura de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 1045/2010 y 245/2011), de 7 de marzo de 2013 (rec. núm. 244/2011), de 26 de marzo de 2013 (rec. núm. 239/2011 [NFJ054443] y 241/2011), de 11 de abril de 2013 (rec. núm. 240/2011), de 16 de abril de 2013 (rec. núm. 1087/2010 y 250/2011), de 25 de abril de

Con esa nueva interpretación, para poder recibir la consideración catastral de bien inmueble urbano, pasa a ser necesario que se trate de suelo urbanizable sectorizado o equivalente cuyo desarrollo urbanístico esté aprobado. Por lo tanto, la normativa urbanística aplicable deviene un elemento relevante para la clasificación catastral del suelo. Asimismo, entran en juego las numerosas Administraciones públicas que ostentan competencias en relación con la materia urbanística¹⁶. A grandes rasgos, como veremos, esas competencias recaen en la Administración General del Estado, las comunidades autónomas, las ciudades autónomas y la Administración local.

Sucintamente y a efectos del presente análisis, debe tenerse en cuenta que el artículo 148.1.3.^a de la Constitución española establece que las comunidades autónomas podrán asumir competencias exclusivas en ordenación del territorio, urbanismo y vivienda. De hecho, en virtud de este título competencial y de lo establecido en los distintos estatutos de autonomía, las comunidades autónomas han aprobado una normativa urbanística propia, en la que, entre otros aspectos, determinan la clasificación y las categorías de suelo¹⁷. Por ende, no es de extrañar que dentro del territorio estatal exista una disparidad de criterios urbanísticos derivados de la diversidad de legislaciones, así como de las especialidades derivadas de los diferentes instrumentos urbanísticos aprobados.

En contraposición, en virtud del artículo 149 de la Constitución española¹⁸, la intervención del Estado en materia urbanística se limita a regular las «condiciones básicas» que garanticen la igualdad en el ejercicio del derecho de propiedad sobre el suelo en todo el territorio nacional¹⁹. Sin

2013 (rec. núm. 1544/2010), de 17 de mayo de 2013 (rec. núm. 48/2009) y de 24 de junio de 2013 (rec. núm. 249/2011 [NEJ065719]).

¹⁶ Entre las facultades relativas al urbanismo se incluyen la determinación del régimen jurídico del suelo, las potestades referidas al planeamiento, la gestión y la ejecución de instrumentos planificadores, así como la intervención administrativa en las facultades dominicales sobre el uso del suelo y edificación (FJ 6 de la STC 61/1997, de 20 de marzo [NCJ029743]).

¹⁷ En la actualidad, todas las comunidades autónomas han asumido esa competencia en sus respectivos estatutos de autonomía y disponen de legislación urbanística propia. No obstante, en el caso de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, es de aplicación la normativa estatal (disp. trans. tercera del TRLS 2015). Véase: ALCÁZAR MONTERO, R. [2013]: «El suelo urbanizable...», *op. cit.*, pág. 14.

¹⁸ Véanse los artículos 149.1.1.^a, 13.^a, 18.^a y 23.^a de la Constitución española y los artículos 1 y disposición final segunda del TRLS 2015, en virtud de los cuales el Estado tiene competencias para dictar una ley de carácter no urbanístico, elaborada en virtud de las competencias estatales sobre el suelo.

¹⁹ Según los fundamentos jurídicos 7 a 10 de la STC 61/1997, de 20 de marzo (NCJ029743), la competencia del Estado, en relación con el establecimiento de «condiciones básicas», debe interpretarse como la determinación de aquellas condiciones sociales, económicas, políticas y jurídicas imprescindibles o necesarias que tienden a garantizar la igualdad en el ejercicio de la propiedad urbana (art. 33 de la CE) y la libertad de empresa (art. 38 de la CE). No obstante, la citada igualdad no debe interpretarse de forma absoluta, pues su finalidad es la de constituir un mínimo común denominador. Así, el Estado, en uso de su competencia, debe fijar las limitaciones y las servidumbres necesarias para evitar una proyección desigual sobre las facultades de los propietarios, que podría llegar a producirse como consecuencia de la disparidad de legislaciones autonómicas. Por ende, la competencia estatal no engloba el establecimiento de una «legislación básica», las «bases» o las «normas básicas», ni el establecimiento de un régimen jurídico acabado y completo de los derechos y deberes constitucionales afectados.

embargo, no debemos olvidar que, en virtud del mencionado precepto, el Estado ostenta la competencia exclusiva en expropiación forzosa, en valoraciones del suelo, en responsabilidad de las Administraciones públicas y en el procedimiento administrativo común, así como en ámbitos sectoriales.

Finalmente, las entidades locales también poseen competencias urbanísticas en su territorio²⁰, pues «(s)on los ayuntamientos mediante los distintos instrumentos urbanísticos (planeamiento general y de desarrollo, su gestión y ejecución) y en el marco de la legislación autonómica correspondiente, los principales responsables de las políticas de ordenación de la ciudad ya que establecen el dónde, cuándo y cómo, deben desarrollarse y prevén las transformaciones urbanas»²¹. En este sentido, ostentan competencias para establecer su modelo territorial a través de participación en la elaboración del planeamiento general, aunque su aprobación definitiva corresponde a los órganos de gobierno de la comunidad autónoma²². Sin embargo, los entes locales ostentan competencias plenas para aprobar y ejecutar los planes de desarrollo «públicos» (planes parciales, planes especiales y otros instrumentos previstos en la legislación autonómica). Además, en virtud de la legislación urbanística aplicable, pueden llegar a asumir la ejecución y el control de los planes de desarrollo promovidos mediante ejecución privada. En todo caso, los entes locales, mediante el otorgamiento de licencias y la adopción de medidas de disciplina urbanística, son los sujetos responsables de velar por el respeto de la legalidad de los actos de edificación.

En síntesis, aunque la competencia relativa a la legislación urbanística recae en las comunidades autónomas, el Estado puede regular las condiciones básicas del suelo. Por tanto, la clasificación urbanística del suelo debe realizarse en virtud de lo dispuesto en la legislación urbanística autonómica, salvo en los supuestos de valoraciones a efectos expropiatorios o de responsabilidad patrimonial que debe atenderse a lo dispuesto en el TRLS 2015. En definitiva, la clasificación autonómica del suelo puede no coincidir con las situaciones básicas del suelo definidas en la legislación estatal.

Como hemos apuntado anteriormente, la clasificación catastral de los bienes inmuebles se rige por las disposiciones del TRLCI que, en ocasiones, se remite a la regulación urbanística vigente y al planeamiento aprobado. En consecuencia, surge la necesidad de determinar si las mencionadas previsiones del TRLCI deben interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en la legislación urbanística estatal o, bien, según lo establecido en la legislación urbanística autonómica.

²⁰ El artículo 25.2 a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (LRBRL), establece que «(e)l municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las comunidades autónomas, en las siguientes materias: a) Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación».

²¹ ALCÁZAR MONTERO, R. [2013], «El suelo urbanizable...», *op. cit.*, pág. 8.

²² Recordemos que la STC 61/1997, de 20 de marzo (NCJ029743), considera que la aprobación por parte de las comunidades autónomas de los instrumentos formulados por los ayuntamientos no afecta a su autonomía municipal. No obstante, las entidades locales deben ser oídas en la tramitación de los mismos, pues tienen derecho a intervenir como entidades afectadas. Véanse MENÉNDEZ REXACH, Á. e IGLESIAS GONZÁLEZ, F. [2011]: *Lecciones de Derecho Urbanístico de la Comunidad de Madrid*, Valencia, Tirant lo Blanch, pág. 37.

Finalmente, esta cuestión ha sido resuelta por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 [NFJ054558]). La mencionada sentencia incide en el hecho de que el legislador estatal, en la redacción anterior del artículo 7.2 b) del TRLCI²³, no precisa los conceptos de «suelo urbanizable» y de «suelo sectorizado». Efectivamente, considera que la redacción del citado precepto contiene una fórmula que permite recoger todos los supuestos urbanísticos posibles. Debemos recordar que la diversidad de normativa autonómica provoca que los suelos urbanizables reciban distintas denominaciones, si bien las implicaciones prácticas derivadas de la disparidad de denominaciones son mínimas²⁴. Por ello, el Tribunal Supremo concluye que los citados conceptos podrían interpretarse perfectamente siguiendo las previsiones de la legislación urbanística autonómica aplicable a cada caso concreto.

Sin embargo, la Sala pone de manifiesto que el régimen jurídico del derecho de propiedad, cuya regulación corresponde al Estado, incide directamente en el funcionamiento del Catastro. De hecho, el propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia número 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), ha manifestado que el Catastro inmobiliario es una institución tributaria indispensable para la gestión de los impuestos estatales más relevantes, por lo que se trata de una institución «[...] de Hacienda general y, por ello, de exclusiva competencia estatal con arreglo al art. 149.1.14 CE, sin perjuicio de la colaboración con las entidades locales [...]». En consecuencia, la información catastral está al servicio de los principios de generalidad y justicia tributaria de asignación equitativa de los recursos públicos. Por ende, el Tribunal Supremo, en la sentencia anteriormente mencionada, considera que la necesidad de homogeneidad en las prescripciones del artículo 7 del TRLCI exige recurrir a los criterios establecidos por legislación estatal del suelo, con el fin de evitar posibles incoherencias entre las regulaciones catastral y urbanística sobre una misma realidad fáctica.

Actualmente y a diferencia de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones, el TRLS 2015 no establece una clasificación del suelo, pues simplemente define las «situaciones básicas» en las que se puede encontrar el mismo a efectos de fijar sus criterios de valoración²⁵. Así, como dispone el artículo 21.1 del TRLS 2015, «(t)odo el suelo se encuentra, a los efectos de esta ley, en una de las situaciones básicas de suelo rural o de suelo urbanizado». Pese a la mencionada previsión, el TRLS 2015, en cierto modo, mantiene las tres clases del suelo que figuraban en la legislación anterior (suelo no urbanizable, suelo urbanizable y suelo urbano). Consecuentemente, aunque inicialmente el suelo se encuentra en dos situaciones básicas, en realidad, puede hablarse de suelo rural no susceptible de urbanización, suelo rural susceptible de urbanización y suelo urbanizado²⁶.

²³ Redacción dada por el apartado uno del artículo décimo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que estuvo en vigor desde el día 1 de diciembre de 2006 hasta el 25 de junio de 2015.

²⁴ Véanse el fundamento jurídico sexto de la STS de 30 de mayo de 2014 y LÓPEZ ABARCA, A. [2015]: «El suelo urbanizable a efectos de la Ley del Catastro Inmobiliario. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, recurso de casación en interés de ley», *El Consultor de los Ayuntamientos*, Editorial La Ley, núm. 187, págs. 187-201.

²⁵ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. [2014]: *Manual de Derecho Urbanístico*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, pág. 116.

²⁶ GONZÁLEZ PÉREZ, J. [2015]: «Artículo 12» (págs. 357-384), en GONZÁLEZ PÉREZ, J. (dir.). *Comentarios a la Ley del Suelo. Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 3.ª ed., pág. 359; y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. [2014]: *Manual de Derecho...*, *op. cit.*, págs. 116-117.

Según el TRLS 2015, los suelos cuyos instrumentos de ordenación prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado reciben la condición de suelo rural susceptible de urbanización. En palabras de GONZÁLEZ PÉREZ, debemos tener en cuenta que «(d)elimitado el suelo no urbanizable por concurrir en él circunstancias que son incompatibles con su transformación en suelo urbano, el resto del territorio debería tener este destino. Una vez que hubiera culminado o llegado a cierto grado el proceso de transformación, ya será urbano. Y en tanto no llegue este momento, será urbanizable»²⁷. En consecuencia, el suelo urbanizable es aquel que, en función de lo establecido en el planeamiento urbanístico aprobado y siguiendo las previsiones de la legislación urbanística, puede ser objeto de transformación y puede adquirir la condición de suelo urbanizado. No obstante, los mencionados suelos únicamente adquieren la condición de suelos urbanizados en el momento en el que termina la actuación de ordenación²⁸. En otras palabras, como expone CALDERÓN GONZÁLEZ, «(e)l suelo rural tiene un contenido muy amplio que abarca todo tipo de suelo todavía no transformado por la urbanización, mientras que el suelo urbanizado incluye solo el que ya esté integrado en la trama urbanística y aquel en que la ejecución urbanística sea una realidad, no una expectativa más o menos próxima»²⁹.

En definitiva, urbanísticamente un bien inmueble urbanizable se considera urbanizado en el momento en el que se ha ejecutado su transformación. En contraposición, a efectos catastrales, recibe la clasificación de urbano desde la aprobación de su desarrollo. Por ende, es evidente que existe una diferencia de criterios en la clasificación urbanística y catastral del suelo, pues aquellos bienes inmuebles en los que se ha aprobado su desarrollo pero no ha finalizado el mismo se consideran rurales a efectos urbanísticos y urbanos a efectos catastrales, con las disparidades valorativas que ello produce³⁰.

3. LA INCIDENCIA DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE MAYO DE 2014 EN LA CLASIFICACIÓN CATASTRAL DEL SUELO

Analizada la problemática de las implicaciones de la regulación urbanística en la clasificación catastral del suelo, debemos ocuparnos de la clasificación del suelo urbanizable en virtud de la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 [NFJ054558]). Como se ha expuesto, la redacción anterior del artículo 7.2 b) del TRLCI³¹ considera que reciben

²⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, J. [2015]: «Artículo 12...», *op. cit.*, págs. 378-380.

²⁸ Así, según el segundo párrafo del artículo 7.4 del TRLS 2015, «(l)a terminación de las actuaciones de urbanización se producirá cuando concluyan las obras urbanizadoras de conformidad con los instrumentos que las legitiman, habiéndose cumplido los deberes y levantado las cargas correspondientes. La terminación se presumirá a la recepción de las obras por la Administración o, en su defecto, al término del plazo en que debiera haberse producido la recepción desde su solicitud acompañada de certificación expedida por la dirección técnica de las obras».

²⁹ CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2014]: «Comentario a la...», *op. cit.*, pág. 252.

³⁰ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre la valoración catastral de los suelos en proceso de desarrollo urbanístico», *Tributos locales*, núm. 122, pág. 29.

³¹ Redacción dada por el apartado uno del artículo décimo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que estuvo en vigor desde el día 1 de diciembre de 2006 hasta el 25 de junio de 2015.

la clasificación catastral de urbanos «(l)os terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo». En consecuencia, la discusión se centra en el hecho de si el mencionado precepto exige que el suelo urbanizable sectorizado, a efectos de la consideración como suelo catastral urbano, tenga aprobada la correspondiente ordenación detallada. Por tanto, en palabras de PUYAL SANZ, «(a)nte el Tribunal Supremo se planteaban tres posibilidades: acoger dicha doctrina legal; rechazarla considerando que el contenido del art. 7.2 b) de la LCI adolecía de un defecto de inconstitucionalidad sobrevenida por contradecir el contenido constitucional del derecho de propiedad configurado en la LS, lo que le hubiera avocado a plantear una cuestión de inconstitucionalidad; o por último realizar una interpretación integradora con los preceptos de la LCI y de la LS, opción esta última que ha prevalecido»³².

En este sentido, la mencionada sentencia considera que el legislador catastral establece una doble diferenciación del suelo urbanizable. En primer lugar, distingue el suelo urbanizable ordenado o sectorizado del no ordenado o no sectorizado. En todo caso, el suelo urbanizable no sectorizado debe considerarse rústico a efectos catastrales, por lo que no suscita problemática alguna. A su vez, el suelo urbanizable sectorizado por el planeamiento general se divide en suelo de expansión inmediata y suelo sectorizado carente de programación. Por lo tanto, el suelo de expansión inmediata es aquel suelo delimitado y programado por el propio planeamiento general, sin necesidad de aprobación de ningún otro instrumento. En otras palabras, su desarrollo urbanístico es inmediatamente ejecutable. En contraposición, el suelo sectorizado carente de programación es el que requiere la aprobación de futuros instrumentos de ordenación, por lo que su desarrollo queda pospuesto hasta la eventual aprobación de los mismos.

A juicio de la Sala, la consideración catastral de bienes inmuebles urbanos únicamente recae en los suelos urbanizables sectorizados desde el momento en el que se apruebe el instrumento urbanístico de desarrollo, pues hasta ese momento deben considerarse catastralmente como suelos rústicos. Precisamente, una interpretación diferente dejaría sin contenido el inciso «los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo». Por tanto, como recoge la sentencia, carece de razonabilidad la argumentación efectuada por el Abogado del Estado, que razona que el suelo urbanizable sectorizado o delimitado recibe la consideración catastral de urbano por el mero hecho de recibir esa clasificación y que el mencionado inciso final se refiere únicamente al suelo urbanizable no sectorizado.

Sin embargo, parte de la doctrina entiende que la interpretación realizada por el Tribunal Supremo no se ajusta a la legalidad. Por ejemplo, LÓPEZ ABARCA y RUIZ ARNÁIZ sostienen que el TRLCI es una ley estatal dotada de los principios de generalidad, igualdad y unicidad, por lo que su interpretación mediante la aplicación de la normativa urbanística autonómica puede suponer una quiebra de

³² PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 27.

los mencionados principios³³. Al mismo tiempo, sostienen que en la decisión del Tribunal Supremo ha primado la erradicación de la problemática derivada de las divergencias entre la valoración urbanística y la valoración catastral, sin tener en cuenta que ambas normativas responden a realidades y supuestos de hecho distintos, por lo que sus valoraciones no tienen que ser necesariamente coincidentes. Asimismo, LÓPEZ ABARCA considera que, si el artículo 7.2 b) del TRLCI se interpreta literalmente (esto es, siguiendo las previsiones del art. 3.1 del Código Civil), todo el suelo urbanizable sectorizado ostenta la consideración catastral de urbano y también recibe esa consideración el suelo urbanizable no sectorizado siempre que se hayan aprobado las determinaciones para su desarrollo³⁴.

En todo caso, una de las peculiaridades de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 es que se trata de una sentencia desestimatoria dictada en un recurso en interés de ley. Este hecho ha desencadenado un debate doctrinal acerca de si la mencionada sentencia sienta o no doctrina legal.

En principio, al tratarse de una sentencia desestimatoria su fallo no fija doctrina legal, a tenor del artículo 100.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA)³⁵. Sin embargo, el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 25 de febrero de 2009 (rec. núm. 38/2007 [NFJ065725]), ha matizado que «(s)e entiende que la desestimación de un recurso de casación en interés de ley no crea propiamente doctrina legal pero el pronunciamiento desfavorable que incorpora dicha resolución marca un determinado criterio en relación con las doctrinas propuestas».

En este sentido, parte de la doctrina sostiene que, pese a que el pronunciamiento no tiene reconocida la consideración de doctrina, debe entenderse que fija una especie de «doctrina negativa»³⁶. En otras palabras, la sentencia no tiene eficacia directa y no puede servir de base para solicitar la revisión de los valores catastrales ni de las liquidaciones tributarias resultantes de los mismos, pero indica cómo no debe interpretarse el artículo 7.2 b) del TRLCI. Por ello, pese a no vincular de modo directo a los órganos administrativos (esencialmente, el Catastro inmobiliario y los ayuntamientos), estos deberían aplicar la nueva doctrina, pues, en caso contrario, los actos que dictaran estarían viciados de nulidad. Asimismo, algunos autores sostienen que la falta de eficacia directa no constituye un óbice para que la citada sentencia pueda utilizarse como base y soporte para recurrir judicialmente cada caso concreto³⁷.

³³ LÓPEZ ABARCA, A. [2015]: «El suelo urbanizable...», *op. cit.*, págs. 187-201; y RUIZ ARNÁIZ, G. [2015]: «La consideración catastral...», *op. cit.*, págs. 12-19.

³⁴ LÓPEZ ABARCA, A. [2015]: «El suelo urbanizable...», *op. cit.*, págs. 187-201.

³⁵ El mencionado precepto establece que «(l)a sentencia que se dicte respetará, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y, cuando fuere estimatoria, fijará en el fallo la doctrina legal. En este caso, se publicará en el "Boletín Oficial del Estado", y a partir de su inserción en él vinculará a todos los jueces y tribunales inferiores en grado de este orden jurisdiccional». Véase: SERRANO ALBERCA, J. M. [2014]: «¿Debe estar sometido al impuesto de bienes inmuebles el suelo urbanizable? Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014», *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, núm. 32/2014, págs. 111-118.

³⁶ MELÓN PARDO, C. [2014]: «El suelo urbano...», *op. cit.*, online.

³⁷ SERRANO ALBERCA, J. M. [2014]: «¿Debe estar sometido...», *op. cit.*, págs. 111-118.

En contraposición, existen voces que defienden que el mencionado fallo fija doctrina legal y vincula a todos los jueces y tribunales³⁸. En consecuencia, entienden que la Dirección General del Catastro debería elaborar unas nuevas ponencias de valores en virtud de la nueva interpretación y, además, debería modificar todas aquellas ponencias no firmes que no respeten esa doctrina. De hecho, consideran que, en caso contrario, serán los tribunales los que dicten sentencias en sentido desfavorable para la Administración.

Finalmente, la Comisión Técnica de Cooperación Catastral considera que la citada sentencia «[...] se limita a rechazar la doctrina legal postulada por la Administración del Estado y no tiene efectos jurídicos directos sobre las situaciones jurídicas consolidadas, ni produce la anulación de valores catastrales vigentes»³⁹. No obstante, expone que la sentencia puede tener un efecto indirecto debido a la gran difusión de la misma en los medios de comunicación y al hecho de que numerosos valores catastrales se hallen afectados por su interpretación. Asimismo, considera que los tribunales superiores de justicia previsiblemente recojan la citada doctrina. En la misma línea, se pronuncia la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)⁴⁰.

Con independencia de la fijación de doctrina por la Sentencia del Tribunal Supremo, pronto empezaron a surgir sentencias que recogían su interpretación⁴¹. A título de ejemplo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2014 (rec. núm. 376/2012 [NFJ055544]) considera que la simple atribución de la condición de suelo urbanizable sectorizado no supone *per se* la clasificación catastral de urbano del mismo. En una línea similar, se pronuncia también el Tribunal Económico-Administrativo Central⁴².

Por ello, no es de extrañar que, con el fin de evitar las consecuencias de una impugnación masiva de los valores catastrales basada en la citada Sentencia del Tribunal Supremo, surgieran propuestas de una reforma legislativa⁴³. En este sentido, la Comisión Técnica de Cooperación

³⁸ DEL BLANCO GARCÍA, A. J. [2015]: «Aspectos jurídicos conflictivos...», *op. cit.*, pág. 51; y CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2014]: «Comentario a la...», *op. cit.*, págs. 243-246.

³⁹ Véase el Acta 2/2014, de 17 de julio, de la Comisión Técnica de Cooperación Catastral de la Dirección General del Catastro de la Secretaría de Estado de Hacienda. En la misma, se incide en el hecho de que los ayuntamientos no deben anular ni devolver las liquidaciones del IBI practicadas conforme a los valores catastrales firmes y consentidos.

⁴⁰ Véase la Circular 27/2014, de 1 de julio, de la FEMP (Asunto: Nota en relación a la sentencia del Tribunal Supremo sobre valoración catastral de los suelos urbanizables como bienes inmuebles de naturaleza urbana).

⁴¹ Sin ánimo de exhaustividad, cabe citar, entre otras, la STSJ de Castilla-La Mancha de 10 de noviembre de 2014 (rec. núm. 314/2012 [NFJ060781]), las SSTSJ de Madrid de 13 de enero de 2015 (rec. núm. 781/2014 [NFJ061686]), de 17 de marzo de 2015 (rec. núm. 621/2014 [NFJ058068]), de 18 de marzo de 2015 (rec. núm. 620/2014) y de 7 de octubre de 2015 (rec. núm. 768/2014 [NFJ060764]) y la SAN de 10 de octubre de 2014 (rec. núm. 148/2014 [NFJ060592]).

⁴² Por ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 2015 (R. G. 684/2011 [NFJ058310]), de 11 de junio de 2015 (R. G. 1080/2012 [NFJ058667]) y 11 de febrero de 2016.

⁴³ GONZÁLEZ PINO, A. [2014]: «La nueva realidad del suelo urbanizable», *Actualidad Administrativa*, Editorial La Ley, núm. 12, *online*; y MELÓN PARDO, C. [2014]: «El suelo urbano...», *op. cit.*, *online*.

Catastral realizó un análisis de la citada sentencia y acordó un plan de actuación que incluía una modificación del TRLCI⁴⁴. En síntesis, el plan de actuación propuesto consistía en acoger el criterio de delimitación del suelo urbano de la citada sentencia y, por ende, en establecer un nuevo criterio de valoración para los suelos urbanizables sin ordenación detallada o pormenorizada. Asimismo, consideraba que la nueva clasificación y valoración de los suelos afectados debía realizarse mediante un procedimiento simplificado de valoración colectiva, en el que se admitiera la aplicación de la orden de módulos para ajustar el valor de los bienes inmuebles urbanizables que catastralmente se clasificaran como urbanos. Finalmente, proponía que los ayuntamientos debieran suministrar información a las Gerencias Regionales del Catastro para determinar los suelos que se encontraran afectados por estos nuevos criterios, con el fin de poder proceder a la modificación de su clasificación catastral. Por lo tanto, se consideraba que el cambio de clasificación debía realizarse en virtud de lo dispuesto en una nueva redacción del TRLCI (en función de lo establecido en sus disposiciones transitorias) y no por aplicación de la citada sentencia del Tribunal Supremo.

Los mencionados acuerdos se reprodujeron en la Circular 27/2014, de 1 de agosto, de la FEMP. Por su parte, la Defensora del Pueblo, en su Recomendación de 15 de junio de 2015, aconsejó modificar la redacción del artículo 7.2 b) del TRLCI para adecuarlo al TRLS 2008 y modificar la normativa de valoración.

4. LAS IMPLICACIONES DE LA ADAPTACIÓN DEL TRLCI: LEY 13/2015

Siguiendo las propuestas anteriormente citadas, la Ley 13/2015 pretende adaptar las previsiones del TRLCI a la interpretación realizada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014⁴⁵. Debe destacarse que el objeto principal de esta ley es la coordinación entre el Catastro inmobiliario y el Registro de la Propiedad, pero, en sede parlamentaria, se decidió incorporar también las medidas propuestas por la Comisión Técnica de Cooperación Catastral⁴⁶. En todo caso, como bien exponen LOZANO CUTANDA y LÓPEZ MUIÑA, «(s) trata de una norma muy esperada por miles de propietarios de fincas urbanizables, que hasta ahora tributaban por ellas en el impuesto de bienes inmuebles "IBI" como si se tratase de suelo urbano a pesar de no contar con urbanización alguna y que en adelante ya no tendrán que hacerlo»⁴⁷.

⁴⁴ Véase el Acta 2/2014, de 17 de julio, de la Comisión Técnica de Cooperación Catastral de la Dirección General del Catastro de la Secretaría de Estado de Hacienda.

⁴⁵ Estas previsiones entraron en vigor el día 26 de junio de 2015 (disp. final quinta de la Ley 13/2015).

⁴⁶ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 24.

⁴⁷ LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUIÑA, A. [2015]: «El IBI del suelo urbanizable no desarrollado tras la Ley 13/2015: ¿se cumple lo estipulado por la jurisprudencia?», *Análisis de Gómez-Acebo & Pombo*. Recuperado en: <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/el-ibi-del-suelo-urbanizable-no-desarrollado-tras-la-ley-13-2015-se-cumple-lo-estipulado-por-la-jurisprudencia.pdf> [consultado el 26 de septiembre de 2015].

4.1. UNA NUEVA CLASIFICACIÓN CATASTRAL DE LOS BIENES INMUEBLES

La adaptación del TRLCI a las previsiones de la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo se realiza mediante la adopción de diversas medidas. Primeramente, se modifica la redacción del artículo 7.2 b) del TRLCI, por lo que, como ya se ha apuntado anteriormente, se consideran bienes inmuebles urbanos, a efectos catastrales, «(l)os terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable». Así, a diferencia de la redacción anterior del citado artículo⁴⁸, se exige la concurrencia de dos requisitos para que los terrenos urbanizables o equivalentes (cuyos instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a suelo urbanizado) sean considerados urbanos. En primer lugar, es necesario que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados. Adicionalmente, con esta nueva redacción, es esencial que se haya aprobado la ordenación detallada o pormenorizada mediante los instrumentos urbanísticos previstos en la legislación urbanística autonómica aplicable (como, por ejemplo, planes parciales o equivalentes). Por ende, las tareas de clasificación catastral de los bienes inmuebles requieren un estudio de la normativa urbanística aplicable en cada comunidad autónoma, así como el análisis de las determinaciones derivadas de los planeamientos generales y de los otros instrumentos urbanísticos vigentes en cada municipio⁴⁹.

En consecuencia, la exigencia de este doble requisito provoca que muchos de los terrenos que hasta el momento venían clasificándose catastralmente como urbanos pierdan esa consideración. Sin embargo, la modificación de la clasificación catastral de los suelos afectados por la reforma no es automática y debe realizarse siguiendo las previsiones de la disposición transitoria séptima del TRLCI. La mencionada disposición establece que, previo suministro de información de los suelos afectados por parte de los ayuntamientos, la modificación de la situación de los suelos urbanizables sectorizados que catastralmente no pueden considerarse urbanos se realizará mediante un procedimiento simplificado de valoración colectiva.

Por tanto, como requisito previo, el TRLCI prevé que los ayuntamientos suministren la información necesaria sobre los suelos urbanizables de su término municipal que no cuentan con instrumentos de desarrollo. Como ha manifestado la FEMP, en su Circular 47/2015, de 1 de julio, «[...] la Dirección General del Catastro ha de proceder a reclasificar los suelos urbanizables incluidos en sectores o ámbitos delimitados, cuando no cuenten con dicha ordenación (plan parcial

⁴⁸ Redacción dada por el apartado uno del artículo décimo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que estuvo en vigor desde el día 1 de diciembre de 2006 hasta el 25 de junio de 2015. Como se ha expuesto anteriormente, esta redacción fue objeto de análisis por la STS de 30 de mayo de 2014.

⁴⁹ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 29.

o similar)». De hecho, se calcula que unos 900.000 bienes inmuebles se podrían encontrar en esa situación⁵⁰. Sin embargo, el TRLCI no recoge ninguna previsión respecto de aquellos supuestos en los que eventualmente algún ayuntamiento no suministre esa información o la suministre de forma incorrecta. Entendemos que, dado que los ayuntamientos previsiblemente van a ver reducidos sus ingresos, es evidente que no siempre les va a interesar proceder al cambio de clasificación de los terrenos de urbanos a rústicos. En este sentido, si bien el TRLCI no lo prevé, no parece que no exista ningún obstáculo para que sea el propio obligado tributario el que pruebe que su suelo no cuenta con los correspondientes instrumentos de desarrollo.

Volviendo a las previsiones de la disposición transitoria séptima del TRLCI, el mencionado precepto diferencia dos situaciones. En primer lugar, la pérdida de la consideración de suelo de naturaleza urbana (con remisión a las previsiones del art. 30.2 g) del TRLCI). Por otro lado, los suelos clasificados como urbanizables sectorizados o equivalentes mientras no cuenten con ordenación detallada o pormenorizada y que en el momento de entrada en vigor del TRLCI se encuentren clasificados como rústicos (se valorarán según lo dispuesto en el art. 30.2 h) del TRLCI).

En ambos casos, los bienes inmuebles podrán valorarse como rústicos teniendo en cuenta su localización (en virtud del apartado segundo de la disp. trans. segunda del TRLCI). Asimismo, se prevé que la efectividad de la modificación de los valores catastrales sea a fecha 1 de enero del año en el que se inicie, mediante acuerdo publicado por edicto en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro, el procedimiento simplificado de valoración colectiva. Algunos autores, como PUYAL SANZ, sostienen que «[...] dicha retroactividad encuentra justificación, con independencia del fuerte impacto que la retroactividad de la medida hubiera [...] tenido en las Haciendas Locales, en el hecho de que retrotraer los efectos de la "reclasificación" hubiera supuesto una enorme inseguridad jurídica, por cuanto estamos hablando de miles de valores catastrales firmes por consentidos, y que muchas de las ponencias de valores hoy vigentes datan de una fecha en que la redacción del art. 7.2 b) LCI no estaba aprobada, por lo que se aplicaron otros criterios de clasificación al amparo de otra normativa urbanística, lo que hubiera supuesto enormes dificultades de determinación de los valores catastrales efectivamente afectados»⁵¹.

4.2. LA MODIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SIMPLIFICADO DE VALORACIÓN COLECTIVA

Además, las anteriores previsiones van acompañadas de una reforma del procedimiento simplificado de valoración colectiva establecido en el artículo 30 del TRLCI. En palabras de PUYAL SANZ, «[...] dicho procedimiento ha pasado de ser un sistema residual de valoración catastral de los bienes inmuebles urbanos para casos puntuales, a ser un sistema más de valoración que per-

⁵⁰ Véase el fundamento jurídico primero de la STS de 30 de mayo de 2014.

⁵¹ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 36.

mite una adaptación continua y ágil de los criterios de valoración establecidos en las ponencias de valores a las cambiantes circunstancias urbanísticas que afectan a los bienes inmuebles, sin necesidad de aprobar una nueva ponencia de valores total o parcial»⁵². En este sentido, se amplían notablemente los supuestos en los que puede procederse a la modificación de los valores catastrales siguiendo el citado procedimiento y, por ende, sin necesidad de elaborar una nueva ponencia de valores. Sin embargo, sigue siendo un procedimiento potestativo, por lo que la Gerencia Regional del Catastro puede optar por ese u otro de los procedimientos de valoración previstos en el TRLCI.

A efectos del presente análisis, nos interesa detenernos en las previsiones relativas a los cambios de clasificación catastral de los suelos. En otras palabras, los suelos que, por razones diversas, adquieren o pierden la consideración catastral de urbanos.

Por un lado, debemos ocuparnos de los suelos que adquieren la consideración catastral de urbanos como consecuencia de la modificación o el desarrollo del planeamiento en el que se prevén las previsiones de ordenación detallada o pormenorizada. En este caso, los bienes podrán valorarse mediante la aplicación de los módulos específicos para los distintos usos que se establezcan por Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas –en la actualidad, Ministerio de Hacienda y Función Pública– (art. 30.2 c) del TRLCI). Los citados módulos se encuentran regulados en la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, por la que se determinan los módulos de valoración a efectos de lo establecido en el artículo 30 y en la disposición transitoria primera del TRLCI, que, pese a tratarse de una orden aprobada de forma previa a la reforma, no existe óbice alguno que impida su aplicación⁵³. La nueva valoración catastral tendrá efectos desde el día 1 de enero del año siguiente en el que se haya aprobado o modificado el instrumento urbanístico correspondiente.

En la misma fecha, tendrán efectos los nuevos valores catastrales de los bienes en los que, por consolidación de la urbanización o edificación recogida con posterioridad por el planeamiento urbanístico, se adquiera la consideración catastral de urbano (art. 7.2 a) del TRLCI). En este caso, la valoración podrá realizarse tomando como valor de suelo el mínimo de los previstos en la ponencia vigente para el uso de que se trate (art. 30.2 e) del TRLCI). Todo ello, sin perjuicio de las posibles consideraciones a la urbanización pendiente de realizar, aunque la valoración deberá respetar en todo caso los criterios de coordinación de valores del municipio.

Asimismo, los suelos urbanos del artículo 7.2 b) del TRLCI en los que su valor catastral no se correspondan con los módulos específicos establecidos por la orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrán valorarse aplicando los criterios de la mencionada orden (art. 30.2 d) del TRLCI). Parece que esta previsión tiene por objeto la adaptación de los valores catastrales a las variaciones que puede padecer el valor de mercado. Por tanto, con esta previsión, se trataría de evitar que, en supuestos como los de crisis económica, el valor catastral de los bienes

⁵² PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 31.

⁵³ Véase nota anterior.

inmuebles sea notablemente superior a su valor de mercado⁵⁴. En este caso, la valoración tendrá efectos desde el día 1 de enero del año en el que se inicie el procedimiento.

Además, cuando debido a la aprobación del correspondiente proyecto de reparcelación u otro instrumento de gestión urbanística las parcelas resultantes adquieren la consideración catastral de urbanas, se valorarán tomando en consideración el valor del suelo que corresponde a su nuevo estado de desarrollo (art. 30.2 f) del TRLCI). En este caso, la valoración deberá respetar los criterios de coordinación de valores del municipio y tendrá eficacia desde el día 1 de enero del año siguiente en el que se haya aprobado o modificado el instrumento de gestión urbanística correspondiente.

Por otro lado, respecto de los suelos urbanizables que deben considerarse rústicos, los bienes inmuebles se podrán valorar como rústicos teniendo en cuenta su localización (apartado segundo de la disp. trans. segunda del TRLCI). Todo ello, con efectos desde el día 1 de enero del año siguiente en el que se haya aprobado, modificado o anulado el instrumento urbanístico correspondiente. En este caso, debemos diferenciar dos supuestos.

En primer lugar, los suelos clasificados como urbanizables o en los que se prevea o permita su paso a la situación de suelo urbanizado y que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados, pero sin que se haya aprobado su desarrollo detallado o pormenorizado (art. 30.2 h) del TRLCI). Se trata, pues, de aquellos bienes inmuebles que anteriormente se valoraban como rústicos, pero que, debido a la aprobación o modificación de los instrumentos urbanísticos, obtienen una nueva valoración de rústicos con localización.

En segundo lugar, los suelos que pierden la consideración catastral de naturaleza urbana por anulación o modificación del planeamiento (art. 30.2 g) del TRLCI). En otras palabras, aquellos bienes inmuebles que no ostentan las condiciones materiales para mantener su naturaleza urbana (es decir, no se encuentran en ninguno de los supuestos recogidos en el art. 7.2 del TRLCI). Sin embargo, a nuestro juicio, no toda anulación o modificación del planeamiento lleva aparejada tal consecuencia.

El mencionado artículo 30.2 g) del TRLCI regula la pérdida de la consideración de la naturaleza urbana de un bien inmueble como consecuencia de la «anulación o modificación del planeamiento». Sin embargo, tal previsión es demasiado genérica y, a nuestro juicio, puede generar algunas controversias interpretativas, puesto que se refiere al «planeamiento» sin especificar el tipo de ordenación. Para explicar los posibles problemas, vamos a imaginarnos que una finca, hasta el momento considerada urbanísticamente como rural, es clasificada como suelo urbanizable sectorizado por un nuevo plan general y, posteriormente, se aprueba un plan parcial que contiene las previsiones de su desarrollo. Por tanto, nos hallamos ante una parcela que cumple los requisitos exigidos por el artículo 7.2 b) del TRLCI para recibir la consideración de urbana a efectos catastrales.

En nuestro caso hipotético, resulta que se han impugnado las aprobaciones del plan general y del plan parcial, respectivamente. En primer lugar, se declara la nulidad del plan parcial, por lo

⁵⁴ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 33.

que la finca pasa a considerarse suelo urbanizable sectorizado sin desarrollo. En consecuencia, ya no cumple los requisitos para considerarse suelo urbano a efectos catastrales. No obstante, nos encontramos ante la situación descrita en el artículo 30.2 h) del TRLCI, por lo que se trata de suelo rústico que puede valorarse teniendo en cuenta su localización, valoración que tendrá efectos desde la fecha de anulación del mencionado instrumento (art. 30.3 del TRLCI).

Sin embargo, resulta que, posteriormente, el plan general también es declarado nulo por sentencia judicial firme, por lo que urbanísticamente el suelo recibe la clasificación anterior a la aprobación del plan general declarado nulo. En ese supuesto, el suelo se considera rural a efectos urbanísticos, por lo que, a nuestro juicio, debe considerarse rústico a efectos catastrales. No obstante, según la actual redacción del artículo 30.2 g) del TRLCI parece que podría valorarse atendiendo a su localización. En otras palabras, si se siguiera esta interpretación, el TRLCI equipararía la situación de este suelo a la del suelo urbanizable sectorizado sin desarrollo aprobado, pese a que su situación urbanística nada tiene que ver con ese suelo. No obstante, hay autores que sostienen que la redacción del mencionado precepto prevé, con la incorporación de la expresión «en su caso», que este tipo de suelos se valoren siguiendo las previsiones del apartado primero de la disposición transitoria segunda del TRLCI⁵⁵. A nuestro juicio, la mencionada interpretación es la más coherente, pues en caso contrario se estarían equiparando situaciones de hecho diferentes y, por tanto, se valorarían incorrectamente estos suelos. No obstante, deberemos estar a la interpretación que la Dirección General del Catastro haga del mencionado precepto.

Otro aspecto relevante del mencionado precepto es que el TRLCI prevé que los efectos de la nueva clasificación y valoración catastral del suelo se produzcan desde el día 1 de enero del año en el que se anula el planeamiento. En este caso, no se hace ninguna mención a los supuestos en los que los valores catastrales se impugnen con base en una eventual impugnación del planeamiento urbanístico. Por ello, debe tenerse en cuenta la constante jurisprudencia del Tribunal Supremo⁵⁶, según la cual los planes urbanísticos son disposiciones de carácter general, por lo que sus vicios de invalidez únicamente pueden ser de nulidad plena. En otras palabras, la nulidad de pleno derecho no admite convalidación alguna, por lo que se produce una nulidad con efectos *ex tunc* o retroactivos y no *ex nunc* o desde ese momento. Por ende, jurídicamente el plan urbanístico declarado nulo nunca ha existido, por lo que los suelos afectados por el mismo nunca han recibido la clasificación que el planeamiento anulado les ha dado. En consecuencia, los actos dictados al amparo del mencionado planeamiento, como pueden ser las ponencias de valores y la individualización de los valores catastrales, que no sean firmes, también deberán considerarse nulos. Por tanto, la nueva valoración catastral deberá tener efectos retroactivos a la fecha de aprobación de la ponencia de valores declarada nula.

⁵⁵ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 34.

⁵⁶ Existe una extensa jurisprudencia del Tribunal Supremo. A título de ejemplo, podemos citar las SSTS de 14 de julio de 2004 (rec. núm. 2065/2002 [NFJ065727]), de 2 de marzo de 2015 (rec. núm. 3160/2013 [NFJ065721]), de 4 de mayo de 2015 (rec. núm. 1957/2013), de 3 de junio de 2015 (rec. núm. 2600/2014) y de 22 de octubre de 2015 (rec. núm. 207/2014 [NFJ065723]).

En todo caso, volviendo al análisis de la reforma que nos ocupa, el TRLCI prevé un régimen de valoración específico para aquellos bienes inmuebles urbanizables que, en virtud de las previsiones del artículo 7.2 b) del TRLCI, no puedan considerarse urbanos a efectos catastrales. Por tanto, pese a que la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 considera que todos aquellos suelos urbanizables sin desarrollo detallado o pormenorizado deben considerarse rústicos a efectos catastrales, la Ley 13/2015 no los equipara a los bienes rústicos existentes hasta ese momento, sino que crea una especie de subcategoría⁵⁷. Al parecer, como manifiesta RUBIO DE URQUÍA, «[...] no estamos ante un reconocimiento legal a todos los efectos de la condición de suelo de naturaleza rústica de los terrenos de referencia, sino ante un reconocimiento meramente nominal de esa condición; y ante la creación para ellos de un régimen de valoración catastral ajeno al de los terrenos rústicos, bastante más gravoso que este»⁵⁸.

Por ende, podemos considerar, en cierto modo, que existen los bienes inmuebles propiamente rústicos y los bienes inmuebles rústicos urbanizables, pues el TRLCI diferencia la forma de valoración de ambas tipologías de bienes inmuebles. En otras palabras, con la Ley 13/2016 se ha creado una nueva «categoría» de bienes inmuebles distinta de las tres categorías que hasta el momento han formado parte del Catastro inmobiliario. Esta categoría guarda cierta relación con el concepto de suelo urbanizable que aparecía en la anterior legislación del suelo y en cuya valoración se tenían en cuenta las expectativas urbanísticas⁵⁹.

En síntesis, los suelos urbanizables sectorizados o equivalentes que, a partir de la reforma de la Ley 13/2015, no pueden recibir la consideración catastral de urbanos por no cumplir con las exigencias de la nueva redacción del artículo 7.2 b) del TRLCI, se consideran rústicos y se valoran en función de su localización, mediante la aplicación de unos módulos aprobados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (apartado segundo de la disp. trans. segunda del TRLCI). Debe destacarse que el TRLCI no regula ni indica los criterios que van a emplearse para la aprobación de una futura orden ministerial ni indica cómo va a valorarse la localización del bien inmueble⁶⁰. En todo caso, mientras no se produzca la aprobación de la mencionada orden, la propia disposición transitoria prevé la aplicación de un método transitorio de valoración para los terrenos no ocupados por construcciones⁶¹. Por tanto, es evidente que la valoración de los

⁵⁷ LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUIÑA, A. [2015]: «El IBI del...», *op. cit.*, *online*.

⁵⁸ RUBIO DE URQUÍA, J. I. [2015]: «Aspectos nuevos de temas viejos: suelo urbanizable, ¿urbano o rústico?; suministro de agua, ¿tasa o precio privado?; viviendas desocupadas, ¿gravamen municipal o gravamen autonómico?», *Tributos locales*, núm. 121, págs. 12-13.

⁵⁹ Véase nota 57.

⁶⁰ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 30.

⁶¹ El apartado segundo de la disposición transitoria segunda del TRLCI prevé que «En tanto se dicta dicha orden ministerial, el valor catastral del suelo de la parte del inmueble afectada por dicha clasificación y no ocupada por construcciones, será el resultado de multiplicar la citada superficie por el valor unitario obtenido de aplicar un coeficiente de 0,60 a los módulos de valor unitario de suelo determinados para cada municipio para los usos distintos del residencial o industrial, de acuerdo a los artículos 1 y 2 de la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, por la que se determinan los módulos

suelos urbanizables sectorizados o equivalentes ya no puede realizarse mediante el procedimiento de valoración previsto para los inmuebles considerados propiamente rústicos, consistente en la aplicación de un sistema de capitalización de rentas en función del tipo de cultivo e intensidad productiva (apartado primero de la disp. trans. segunda del TRLCI)⁶².

En consecuencia, debido a la disparidad de criterios valorativos, un mismo bien inmueble puede llegar a valorarse mediante métodos diferentes. Como bien sintetiza PUYAL SANZ, «[...] una misma parcela rústica puede tener suelo sujeto a diferentes normas de valoración»: el suelo urbanizable sectorizado sin ordenación detallada se valora siguiendo las previsiones del apartado segundo de la disposición transitoria segunda del TRLCI; el suelo rústico, no urbanizable o urbanizable no sectorizado se valora en función del apartado primero de la disposición transitoria segunda del TRLCI; y las construcciones indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales se valoran mediante la disposición adicional cuarta o la disposición transitoria primera del TRLCI (en función de la fecha y el procedimiento de valoración)⁶³.

De todas formas, pese a establecerse una nueva forma de valoración, mientras el valor obtenido no supere el valor de mercado (art. 23.2 del TRLCI), en principio, no puede ponerse en duda su constitucionalidad⁶⁴. De hecho, debe mencionarse que la problemática de la falta de correspondencia del valor catastral con el valor de mercado, debido a la discordancia entre la realidad urbanística y la realidad recogida en las ponencias de valores, ya fue objeto de análisis en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014. La mencionada sentencia considera que la falta de correspondencia entre la realidad catastral y la realidad urbanística del suelo puede provocar que, en determinados supuestos, se llegue a gravar una riqueza ficticia o inexistente y, por ende, se vulnere el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la CE). Por tanto, las posibles vulneraciones deberán apreciarse en cada caso concreto.

5. LOS EFECTOS DE LA LEY 13/2015 EN LOS SUELOS URBANIZABLES SECTORIZADOS SIN DESARROLLO

5.1. LA INCIDENCIA TRIBUTARIA DE LA CLASIFICACIÓN DEL SUELO

Como ha analizado VARONA ALABERN, la clasificación catastral del suelo, así como la valoración catastral resultante, tienen numerosas consecuencias tributarias en tributos estatales, auto-

de valoración a efectos de lo establecido en el artículo 30 y en la disposición transitoria primera del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, y por el coeficiente de referencia al mercado de 0,5».

⁶² PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 29.

⁶³ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 30.

⁶⁴ LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUIÑA, A. [2015]: «El IBI del...», *op. cit.*, *online*.

nómicos y locales⁶⁵. En este sentido, la clasificación catastral del suelo tiene mucha relevancia, ya que determina el procedimiento a seguir para calcular el valor catastral de un bien inmueble.

Así, por ejemplo y sin ánimo de exhaustividad, el valor catastral incide en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre el patrimonio (IP)⁶⁶, en la valoración de determinados rendimientos del trabajo percibidos en especie a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)⁶⁷ y en el cálculo de la amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias en el impuesto sobre sociedades (IS)⁶⁸. Además, el valor catastral también ha sido adoptado por algunos tributos autonómicos. Por ejemplo, el valor catastral constituía la base imponible del impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas de Extremadura, aprobado por la Ley 9/1998, de 26 de junio, del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas⁶⁹.

Finalmente, es habitual que los entes locales también usen los datos catastrales para la exigencia de sus tributos. A título de ejemplo, la tasa de residuos urbanos de actividades del Ayuntamiento de Madrid es exigida a los bienes inmuebles que tienen un uso catastral diferente al de residencial o al de almacén-estacionamiento y que cuentan con un determinado valor catastral (modificación de la Ordenanza fiscal reguladora de tasas por servicios y actividades relacionados con el medio ambiente, BOCM de 30 de diciembre de 2015). Otro ejemplo lo constituye la Ordenanza reguladora de la tasa sobre recogida domiciliar de basuras o residuos sólidos urbanos para 2016 del Ayuntamiento de San Martín de Valdeiglesias (Madrid)⁷⁰.

⁶⁵ VARONA ALABERN, J. E. [2011]: «Capítulo III. Incidencia del valor catastral en los impuestos del sistema tributario español» (págs. 99-151), en VARONA ALABERN, J. E.: *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación. Análisis Jurídico de la Gestión Catastral y de la Gestión Tributaria en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Pamplona, Thomson Reuters-Aranzadi, págs. 101-104.

⁶⁶ En este sentido, para calcular el valor de los bienes inmuebles rústicos o urbanos que forman parte de la base imponible del IP se toma en consideración el mayor de los siguientes valores: el valor catastral, el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición (art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio –LIP–). Además, no debemos olvidar que el mismo criterio de valoración se sigue a efectos del cálculo de la vivienda habitual del contribuyente, pues la misma se halla exenta hasta un importe máximo de 300.000 euros (art. 4.nueve de la LIP).

⁶⁷ El artículo 43.1.1.º a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF) establece que en los supuestos en los que el trabajador utiliza una vivienda propiedad del pagador, la renta en especie se cuantifica, como regla general, en el 10% del valor catastral.

⁶⁸ Véase el artículo 3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades.

⁶⁹ El citado impuesto fue derogado por la Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura. No obstante, su constitucionalidad fue avalada al inadmitirse una cuestión de inconstitucionalidad sobre el mismo (Auto del Tribunal Constitucional 417/2005, de 22 de noviembre). Por tanto, parece que no existiría ningún óbice legal para que un tributo autonómico pueda adoptar el valor catastral como elemento esencial. Véase VARONA ALABERN, J. E. [2011]: «Capítulo III.», en VARONA ALABERN, J. E.: *El Valor Catastral... op. cit.*, págs. 128-130.

⁷⁰ En este caso, el valor catastral es un indicador tomado en consideración para la determinación de las exenciones y bonificaciones, pero también para establecer las cuotas exigibles a los bienes inmuebles destinados a vivienda, pues las mismas se establecen en diversos tramos en función del valor catastral de los bienes inmuebles.

Entrando en las implicaciones concretas de la nueva clasificación catastral de los bienes inmuebles, no debemos olvidar que la Ley 13/2015 establece una nueva «categoría» de bienes inmuebles rústicos «urbanizables» que se valoran teniendo en cuenta su localización. Pese a su forma de valoración, el hecho de que los citados inmuebles se consideren catastralmente rústicos tiene una gran relevancia tributaria, pues no debemos olvidar que el valor catastral de los bienes rústicos es notablemente inferior al de los bienes urbanos.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que la base imponible del IBI está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determina conforme a la normativa reguladora del Catastro inmobiliario, a la fecha del devengo del impuesto (art. 65 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales –TRLRHL–). En el mencionado tributo, el tipo de gravamen aplicable tiene en cuenta la clasificación catastral de los bienes. Por tanto, a los bienes urbanizables sectorizados o equivalentes sin desarrollo detallado o pormenorizado le son aplicables los tipos de gravamen de los bienes rústicos.

Por otro lado, la transmisión de ese suelo y la constitución de derechos reales de goce sobre el mismo no se encuentran gravadas, en virtud del artículo 104.2 del TRLRHL, por el IIVTNU (también conocido como la «plusvalía municipal»)⁷¹. Este tributo grava el supuesto incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio (art. 104.1 del TRLRHL). De hecho, el citado impuesto únicamente grava las plusvalías generadas en relación a terrenos de naturaleza urbana y, por ende, el incremento de valor de los terrenos considerados rústicos a efectos del IBI no se encuentra sujeto (art. 104.2 del TRLRHL). En todo caso, la base imponible del mencionado tributo la constituye el valor catastral del terreno a efectos del IBI en el momento de la transmisión.

Finalmente, en el marco del IRPF, la clasificación de los bienes inmuebles urbanos realizada por el artículo 7.2 del TRLCI se toma en consideración para determinar los bienes inmuebles que están sometidos al régimen de imputación de rentas (art. 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio –LIRPF–). En este sentido, las construcciones agrarias, ganaderas o forestales indispensables para el desarrollo de esas explotaciones que se encuentren en suelos rústicos no podrán ser objeto de imputación de rentas. Por el contrario, se encuentran sujetos al régimen de imputación de rentas en el IRPF los bienes inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no se hallen afectos a una actividad económica ni constituyan vivienda habitual (incluyendo los anexos adquiridos conjuntamente). No obstante, no se encuentran sujetos a ese régimen el suelo no edificado, los bienes inmuebles en construcción y los bienes inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso. En todo caso, la imputación de rentas se realiza tomando en consideración el valor catastral. Además, la regla de la imputación de rentas también se utiliza para establecer el rendi-

⁷¹ LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUIÑA, A. [2015]: «El IBI del...», *op. cit.*, *online*.

miento del capital inmobiliario neto mínimo presunto generado entre cónyuges o parientes hasta tercer grado del contribuyente (art. 24 de la LIRPF).

Además, el valor catastral también puede tomarse en consideración para la comprobación del valor de los bienes inmuebles declarados. En este sentido, el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), considera que el valor de los bienes inmuebles puede ser comprobado por la Administración tributaria mediante la estimación por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal. El citado precepto establece concretamente que «(t)ratándose 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». Por tanto, las comunidades autónomas pueden utilizar el valor catastral para llevar a cabo procedimientos de comprobación de valores, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (art. 46 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) y el ISD (art. 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones).

5.2. EL CAMBIO DE CLASIFICACIÓN DEL SUELO Y LA DUALIDAD DE GESTIÓN CATASTRAL-TRIBUTARIA

Una de las características más relevantes y, a su vez, de las más conflictivas del IBI y del IIVTNU reside en el hecho de que se trata de impuestos de gestión compartida⁷². Los tributos de gestión compartida pueden definirse, según BARQUERO ESTEVAN, como «[...] aquellos respecto de los cuales las facultades necesarias para su aplicación se encuentran atribuidas, en las leyes reguladoras de la materia, a entes administrativos diversos»⁷³. En otras palabras, en los mismos se diferencian dos fases separadas: la gestión catastral y la gestión tributaria.

La gestión catastral o censal es una competencia del Estado, concretamente de la Dirección General del Catastro y sus órganos dependientes⁷⁴. Se ocupa, entre otras funciones, de las tareas de formación y mantenimiento del Catastro, la determinación de los valores catastrales siguiendo las previsiones del TRLCI, la administración del uso de la información catastral y la elaboración del padrón catastral anual (art. 4 del TRLCI). En este sentido, debemos destacar que el padrón catastral «(e)s un documento que ha de formarse anualmente por el Servicio Periférico del Catastro competente para cada término municipal, y que está constituido por censos comprensivos de los bienes

⁷² A título de ejemplo, cabe señalar las SSTs de 19 de noviembre de 2003 (rec. núm. 6917/1998 [NFJ015950]) y de 23 de septiembre de 2003 (rec. núm. 6831/1998).

⁷³ BARQUERO ESTEVAN, J. M. [1999]: *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Madrid, Editorial Montecorvo SA, Ediciones Universidad Autónoma de Madrid, págs. 277-279.

⁷⁴ Véase la STSJ de Castilla y León (Valladolid) número 996/2010, de 3 de mayo (rec. núm. 735/2009).

inmuebles, sujetos pasivos y valores catastrales, separadamente para los de naturaleza rústica y urbana, según los antecedentes del Catastro, debiendo recoger las variaciones de orden físico, económico y jurídico producidas en los bienes durante el último año natural, que han de ser tramitadas y aprobadas por el Catastro»⁷⁵. Por tanto, los cambios en los datos contenidos en el Catastro deben serle comunicados inmediatamente, a fin de que proceda a la modificación de los citados padrones.

Por otro lado, la gestión tributaria recae en los ayuntamientos o en los órganos en los que los mismos hayan delegado esas competencias. Esa gestión incluye, entre otros aspectos, la aprobación y publicación anual de los padrones del IBI, la elaboración y la notificación de las liquidaciones del IBI y del IIVTNU, así como la resolución de las solicitudes de ingresos indebidos y de los recursos que se puedan interponer contra los anteriores actos de gestión tributaria⁷⁶.

Por tanto, pese a tratarse de gestiones diferentes, ambas confluyen en el valor catastral. En este sentido, como ha manifestado el Tribunal Supremo, «(1) punto de conexión entre gestión catastral y gestión tributaria está en la determinación de la base imponible del impuesto que viene constituida por el valor catastral: dicho valor constituye el resultado de la gestión catastral y el punto de partida para la gestión tributaria: la gestión tributaria empieza donde termina la gestión catastral [...]»⁷⁷. En realidad, como señala BARQUERO ESTEVAN, «[...] el padrón constituye el nexo entre las dos fases fundamentales de la gestión del impuesto, la catastral y la "tributaria". Pues, por un lado, no es sino un subproducto del Catastro y, por otro, es el censo a partir del que se inicia la "gestión tributaria" del IBI. La "gestión tributaria" se encuentra, pues, en una relación de dependencia respecto de los datos obrantes en el Padrón que vinculan a los ayuntamientos a la hora de liquidar el impuesto»⁷⁸. En consecuencia, no debería existir una descoordinación total entre ambas gestiones⁷⁹.

A efectos prácticos, el hecho de que exista una doble gestión implica que, en supuestos de incorrecciones o inadecuaciones de la gestión catastral (especialmente, el valor catastral), el obligado tributario debe optar por impugnar los actos de ambas gestiones. En otras palabras, al tratarse de actos independientes y autónomos, primeramente el obligado tributario debe impugnar las notificaciones de los valores catastrales y, mientras se sustancian los correspondientes recursos contra las mismas, es aconsejable impugnar las sucesivas liquidaciones tributarias en las que se utilizan esos valores considerados erróneos. Todo ello con el fin de que, si obtiene una resolución favorable respecto de la impugnación de la gestión catastral, pueda solicitar la rectificación de las liquidaciones practicadas con base en la misma y la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

⁷⁵ Sin ánimo de exhaustividad, pueden citarse las SSTs de 20 de febrero de 2007 (rec. núm. 1208/2002 [NFJ025062]), de 30 de abril de 2008 (rec. núm. 6662/2005) y de 10 de septiembre de 2009 (rec. núm. 922/2003).

⁷⁶ SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2013]: «Unidad 6. Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Gestión del Impuesto» (págs. 307-370), en SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *Tributos locales. Comentarios y casos práctico*, Madrid, Ediciones CEF, 3.ª ed., pág. 342.

⁷⁷ Véase la STS de 19 de noviembre de 2003 (rec. núm. 6917/1998 [NFJ015950]).

⁷⁸ BARQUERO ESTEVAN, J. M. [1999]: *Gestión tributaria y...*, op. cit., págs. 310-313.

⁷⁹ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [2010]: «Capítulo I. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles» (págs. 25-157), en MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.). *Los tributos locales*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, págs. 37-38.

Por tanto, la doble gestión de los mencionados tributos es relevante a efectos del presente análisis, pues, como se ha expuesto con anterioridad, la modificación de la naturaleza catastral del suelo no opera de forma automática, sino que requiere la realización de un procedimiento simplificado de valoración colectiva. Sin embargo, el mencionado procedimiento no es inmediato y requiere el previo suministro de información por parte de los ayuntamientos. En consecuencia, como manifiestan LOZANO CUTANDA y LÓPEZ MUIÑA, «(p)arece, por tanto, que si las Administraciones local y estatal no actúan con prontitud para aprobar las nuevas valoraciones, la Ley 13/2015 no deja otra alternativa a los titulares de suelos rústicos sin desarrollo urbanístico que seguir recurriendo los recibos del IBI que les notifiquen, basándose en la STS de 30 de mayo de 2014, que algunos tribunales están aplicando directamente»⁸⁰. En otras palabras, si los datos del Catastro no se modifican en virtud de los procedimientos establecidos, los obligados tributarios deben seguir impugnando tanto la gestión catastral como la gestión tributaria. A continuación, vamos a matizar esas palabras, pues la impugnación dependerá del caso concreto en el que nos hallemos.

Respecto de la gestión catastral, debemos diferenciar si se pretende una modificación de la clasificación catastral con efectos retroactivos o solo futuros. Es importante tener en cuenta que las previsiones de la Ley 13/2015 son aplicables a partir de su entrada en vigor y que el cambio de naturaleza de los bienes inmuebles tiene eficacia desde el día 1 de enero del año en el que se inicie el procedimiento simplificado de valoración colectiva (art. 30.2 g) y h) y disp. trans. segunda y séptima del TRLCI). Como se ha expuesto anteriormente, la modificación de esa clasificación puede realizarse mediante un procedimiento simplificado de valoración colectiva (art. 30 del TRLCI), cuyo inicio debe acordarlo la Gerencia Regional del Catastro. Además, parece que los ayuntamientos también pueden instarlo mediante la comunicación de los bienes inmuebles que deben someterse al citado procedimiento (disp. trans. séptima del TRLCI) o la obligación de comunicación de los actos relativos al planeamiento urbanístico (art. 14 c) del TRLCI).

Sin embargo, la nueva regulación catastral reduce los supuestos en los que el suelo urbanizable sectorizado se clasifica como urbano. Por tanto, se prevén supuestos en los que el valor catastral va a disminuir y, por ende, los ayuntamientos pueden no estar interesados en instar esa modificación. A nuestro juicio, el propio obligado tributario debería estar legitimado para solicitar al Catastro la incoación de ese procedimiento, si bien el TRLCI no lo prevé expresamente. Ante esa falta de previsión expresa, el obligado tributario puede presentar una declaración tributaria poniendo de manifiesto la discrepancia existente entre la realidad y los datos que figuran en el Catastro (art. 13.1 del TRLCI). El mencionado precepto prevé la utilización de este procedimiento para los supuestos de «alta, baja o modificación de la descripción catastral de los inmuebles», si bien es cierto que el cambio de clasificación catastral no es propiamente ninguno de esos supuestos. En este sentido, la denegación expresa o tácita del Catastro puede recurrirse en vía económico-administrativa y, eventualmente, en vía contencioso-administrativa (art. 12.4 del TRLCI). Otra opción posible es la presentación de una solicitud en virtud del derecho de petición previsto en el artículo 29 de la Constitución española. En este caso, el problema es si la denegación, expresa o tácita, puede ser objeto de recurso en vía económico-administrativa, aunque parece podría ser

⁸⁰ LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUIÑA, A. [2015]: «El IBI del...», *op. cit.*, *online*.

impugnable, en virtud del artículo 24.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas. Entendemos que, si no se le permitiera realizar estas actuaciones, el obligado tributario padecería indefensión. En otras palabras, no tendría ningún mecanismo para poner de manifiesto que los valores catastrales no se ajustan a la realidad de su finca y, por ende, que los tributos que los utilizan como referencia están gravando una riqueza inexistente y vulneran el principio de capacidad económica.

Adicionalmente, debemos tener en cuenta que el procedimiento simplificado de valoración colectiva caduca transcurridos seis meses de la publicación del acuerdo de inicio sin que se haya notificado su resolución (art. 30.3 del TRLCI). La declaración de caducidad no tiene efectos respecto de aquellos inmuebles en los que se haya producido la correspondiente notificación. No obstante, si se inicia el procedimiento simplificado de valoración colectiva y, posteriormente, se declara su caducidad, el obligado tributario no tiene ningún mecanismo para revisar o recurrir ese procedimiento. En estos supuestos, únicamente puede solicitar, en los términos que se han expuesto, el inicio de un nuevo procedimiento.

Por otro lado, si se pretende una revisión de los datos catastrales con efectos *ex tunc* o retroactivos, esta revisión debe realizarse en virtud de la Sentencia de 30 de mayo de 2014 u otras similares y no en virtud de lo dispuesto en la Ley 13/2015. Debemos recordar que las ponencias de valores reciben la consideración de actos administrativos y no de disposiciones generales, por lo que no pueden ser objeto de recurso indirecto⁸¹. En consecuencia, debemos diferenciar los procedimientos en los que las ponencias de valores son firmes de aquellos en los que no lo sean.

Si las ponencias de valores son firmes, únicamente puede instarse un procedimiento de nulidad de pleno de derecho (art. 217 de la LGT)⁸². En este caso, debe tenerse en cuenta que «(e)l Tribunal Supremo hace una velada suposición de incumplimiento del principio de capacidad económica en el criterio mantenido por la Administración por lo que podría fundamentarse el recurso de nulidad en la lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional». En contraposición, PUYAL SANZ sostiene que «(l)os actos de aprobación de las ponencias de valores catastrales y los de asignación individualizada de valores catastrales que hayan devenido firmes, no podrán ser revisados por ninguno de los procedimientos extraordinarios de revisión en la Ley General Tributaria, dado que no nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho o de manifiesta infracción de la ley, dado que como ha señalado la reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2014, sala sexta (recurso n.º 429/2012), "la cuestión relativa a la relación entre la regularización urbanística y catastral, a efectos de calificar el suelo como urbano o rústico en orden a su valoración catastral, ha sido contravenida en el pasado", controversia que no permite deducir una manifiesta infracción de la ley o la nulidad de pleno derecho, que habilitara alguno de los procedimientos de revisión previstos en la ley»⁸³. En todo caso, parece difícil que la Geren-

⁸¹ DEL BLANCO GARCÍA, A. J. [2015]: «Aspectos jurídicos conflictivos...», *op. cit.*, pág. 50.

⁸² Véase nota anterior.

⁸³ PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 28.

cia Regional del Catastro correspondiente proceda a la modificación de las ponencias de valores con la mera solicitud. Por tanto, es probable que deba acudirse a la vía económico-administrativa y, posteriormente, a la vía judicial, por lo que habrá que ver qué criterios adoptan los tribunales.

Si las ponencias de valores aún no son firmes, significa que las mismas son objeto de recurso en vía administrativa, económico-administrativa o judicial. En estos casos, la nueva clasificación de los bienes inmuebles debe ponerse de manifiesto en el citado procedimiento, instando la nulidad de los citados valores. Además, otra posibilidad que se plantea es una posible extensión de efectos de la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014. Según el artículo 110 de la LJCA, puede solicitarse la extensión de los efectos de una sentencia firme en materia tributaria que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas que se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo, siempre que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada y que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de esta a quienes fueron parte en el proceso. En consecuencia, dados los requisitos que la LJCA exige, no parece ser factible la extensión de efectos de la propia sentencia del Tribunal Supremo. No obstante, no habría impedimento alguno para que se extendieran los efectos de alguna de las sentencias dictadas que siguiendo su criterio.

Entrando en la impugnación de los actos de gestión tributaria, nuevamente debemos tener en cuenta diversos escenarios posibles, concretamente si se han modificado o no los datos obrantes en el Catastro. En primer lugar, una vez modificados los datos del Catastro, las liquidaciones del IBI y del IIVTNU que se practiquen tomarán en consideración los nuevos valores catastrales y, en principio, se adaptarán a lo dispuesto en el TRLCI. Adicionalmente, si la modificación catastral se ha realizado con efectos retroactivos, se podrá instar la rectificación de las liquidaciones y, una vez obtenida la misma, iniciar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 de la LGT).

Nuevamente, debemos diferenciar los supuestos en los que nos encontramos ante liquidaciones firmes de los que no lo son. Si las liquidaciones no son firmes, la modificación de los valores catastrales debe ponerse de manifiesto en el propio recurso o reclamación, que debería finalizar con una resolución estimatoria.

Por el contrario, si las liquidaciones son firmes, puede instarse un procedimiento de nulidad de pleno de derecho (art. 217 de la LGT⁸⁴). En este caso, el procedimiento de nulidad debe presentarse ante el órgano que dictó las liquidaciones. Según DELGADO GONZÁLEZ, el argumento más factible

⁸⁴ En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo 221.3 de la LGT, en el que se regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, establece que «Cuando 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».

es la inexistencia de hecho imponible⁸⁵. El citado autor sostiene que, en el IBI, de forma similar a las derogadas contribuciones rústicas y pecuarias, conviven dos hechos imponibles: el de terrenos rústicos y el de terrenos urbanos. Por tanto, se trata de sostener que las liquidaciones objeto del citado procedimiento fueron dictadas sin hecho imponible, pues se ha elaborado considerando la naturaleza urbana del bien inmueble, cuando en realidad la naturaleza de los terrenos era rústica (todo ello en virtud de los arts. 60, 61 y 65 del TRLRHL). Por tanto, si la mencionada petición de nulidad prosperara, el ayuntamiento debería modificar todas las liquidaciones dictadas y proceder a la devolución de las cuantías abonadas con los correspondientes intereses de demora (art. 221 de la LGT).

No obstante, en contraposición, VARONA ALABERN sostiene que «[...], quien haya recurrido el valor catastral no necesitará impugnar también la liquidación del IBI, ya que esta, aunque se ejecute y sea eficaz, se encuentra en situación de pendencia hasta que se resuelva aquel recurso. Si se estima y se invalida el valor catastral, el particular tendrá derecho a que el ayuntamiento practique una nueva liquidación de acuerdo con el valor catastral anteriormente asignado (o, en su caso, con el fijado por el tribunal), con derecho a la devolución del exceso pagado, más los correspondientes intereses de demora»⁸⁶. A lo que añade que «(l)a jurisprudencia ha sido bastante clara con este aspecto. Así, la STS de 29 de enero de 1999 (RJ 1999, 1961) –F. 4– declaró que "aunque no se impugnen las liquidaciones, si se ha recurrido previamente el valor catastral, la estimación de este recurso en vía administrativa o jurisdiccional lleva a consigo indefectiblemente la modificación de oficio de la liquidaciones que se deriven de la revisión del valor catastral". Posteriormente, la STS de 31 de octubre de 2006 (RJ 2006, 7843) –F. 7– señaló "que ante un fallo firme en la fase de gestión catastral en relación a la elaboración de la ponencia, la Administración Municipal ha de estar y pasar por la correspondiente declaración, llevándola sin más a su puro y debido efecto, en cuanto a los recurrentes afectados, al no existir ninguna necesidad de impugnar simultáneamente la asignación de los valores catastrales, por haberse recurrido el acuerdo de la aprobación de la ponencia de la que traen causa, y extenderse los efectos estimatorios de esta última impugnación a todos los actos posteriores"». Por lo tanto, siguiendo esta tesis argumentativa, no sería necesaria la impugnación de las sucesivas liquidaciones del IBI, en aquellos supuestos en los que se han impugnado las valoraciones catastrales. En consecuencia, aunque las liquidaciones del IBI fueran firmes, los ayuntamientos deberían proceder a anular esas liquidaciones y devolver las cuantías indebidamente abonadas⁸⁷, una vez declarada la nulidad del valor catastral tomado en consideración en las mismas.

En consecuencia, mientras no se modifiquen los datos del Catastro, los ayuntamientos seguirán emitiendo las liquidaciones correspondientes según los datos obrantes en el mismo, por

⁸⁵ DELGADO GONZÁLEZ, A. F. [2015]: «El IBI de...», *op. cit.*, online.

⁸⁶ VARONA ALABERN, J. E. [2011]: «Capítulo XII. Aspectos de la gestión tributaria del impuesto sobre bienes inmuebles especialmente relacionados con el valor catastral» (págs. 468-536), en VARONA ALABERN, J. E. *El Valor Catastral...*, *op. cit.*, págs. 535-536.

⁸⁷ En ese sentido, véase el último párrafo del artículo 224.1 de la LGT, que considera que «Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos».

lo que es aconsejable impugnar las mismas en vía administrativa⁸⁸ y, posteriormente, en vía contencioso-administrativa⁸⁹, a efectos de evitar su firmeza y facilitar una posterior reclamación de ingresos indebidos. En este caso, no procede una revisión de las liquidaciones únicamente con base en la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, pues la clasificación catastral de los bienes inmuebles forma parte de la gestión catastral competencia de la Administración del Estado y ni los ayuntamientos ni los tribunales en la impugnación de liquidaciones tienen competencias para pronunciarse sobre la misma⁹⁰.

Finalmente, es evidente que el cambio de criterio lleva aparejada una importante reducción de ingresos para las Haciendas locales, aunque el impacto en cada municipio dependerá del planeamiento vigente⁹¹. En consecuencia, algunos autores consideran que este cambio de clasificación y las consecuencias que ello conlleva «[...] va a incitar a muchas Administraciones locales a impulsar y favorecer la aprobación de los planes de ordenación urbanística pormenorizada pendientes»⁹², para que los bienes inmuebles puedan clasificarse catastralmente como urbanos. Si bien lo anterior es cierto, esta posibilidad depende en gran medida de la legislación urbanística aplicable en cada caso, pues algunas legislaciones autonómicas prevén que el desarrollo urbanístico quede en manos de la iniciativa privada, mientras que otras también prevén que este desarrollo puedan hacerlo directamente las administraciones, ya sea con los planes de desarrollo o con la modificación de los planes generales.

6. CONCLUSIONES

En virtud del principio de estanqueidad, la legislación catastral realiza su propia clasificación de los bienes inmuebles. En este sentido, diferencia tres tipos de bienes inmuebles: los urbanos, los rústicos y los de características especiales. La naturaleza rústica o urbana de un bien depende, según el TRLCI, de la naturaleza de su suelo. En consecuencia, no es de extrañar que, en determi-

⁸⁸ Los recursos dependen en función del tipo de municipio en el que nos encontremos. Si se trata de un municipio de gran población, puede presentarse reclamación económico-administrativa o, potestativamente, recurso de reposición (art. 137.3 de la LRBRL). En el resto de municipios, deberá acudir al recurso de reposición (art. 14 de la LRBRL). En todo caso, la presentación de los citados recursos y el agotamiento de la vía administrativa es un requisito indispensable para una eventual y posterior reclamación judicial.

⁸⁹ La competencia recae en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, pues se impugna la gestión tributaria efectuada por el ayuntamiento (art. 8.1 de la LJCA).

⁹⁰ Véanse la STSJ Cataluña de 5 de junio de 2014 (rec. núm. 264/2013 [NFJ055658]) y PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre...», *op. cit.*, pág. 28.

⁹¹ GONZÁLEZ PINO, A. [2014]: «La nueva realidad...», *op. cit.*, *online*; LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUIÑA, A. [2014]: «Para que el suelo urbanizable sea considerado urbano a efectos catastrales, y pague IBI como tal, es necesario que se haya iniciado su desarrollo urbanístico (STS de 30 de mayo de 2014)», *Diario La Ley*, Editorial La Ley, núm. 8355, *online*; DEL BLANCO GARCÍA, A. J. [2015]: «Aspectos jurídicos conflictivos...», *op. cit.*, pág. 50; y HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, H. [2014]: «Suelo Urbanizable sin plan parcial aprobado. Suelo de naturaleza rústica a efectos del IBI. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, recurso 2362/2013», *Práctica Urbanística*, Editorial La Ley, *online*.

⁹² LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUIÑA, A. [2014]: «Para que el...», *op. cit.*, *online*.

nadas ocasiones, el propio TRLCI se remita a lo dispuesto en la legislación urbanística aplicable o los instrumentos urbanísticos aprobados. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 considera que, dado que el Catastro incide en el derecho de propiedad, la legislación catastral debe interpretarse en relación con el TRLS 2015, pues recordemos que el Estado tiene la competencia legislativa para garantizar el ejercicio del derecho de propiedad en condiciones de igualdad. Esta interpretación choca con el hecho de que el legislador catastral realiza una redacción suficientemente amplia para poder englobar todos los supuestos posibles derivados de la legislación autonómica. Si bien es cierto que nada impide una interpretación del TRLCI respecto de la legislación autonómica, la misma podría llegar a quebrar el principio de igualdad respecto de los tributos en los que no se hayan cedido competencias legislativas a las comunidades autónomas. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la clasificación catastral del suelo sigue dependiendo de la aprobación de determinados instrumentos urbanísticos, por lo que depende, en última instancia, de la actuación urbanística de los ayuntamientos y las comunidades autónomas.

Nuevamente, el problema surge respecto de aquellos bienes inmuebles que se encuentran en situación de ser calificados como urbanizables. Tradicionalmente, los suelos urbanizables delimitados se habían considerado catastralmente como urbanos por el simple hecho de recibir esa clasificación, sin necesidad de que se hubieran aprobado sus previsiones de desarrollo. Sin embargo, los suelos urbanizables no delimitados solo podrían considerarse urbanos catastralmente si su desarrollo se encontraba aprobado. No obstante, se produce un cambio de criterio que culmina con la trascendental Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014. La mencionada sentencia determina que el suelo urbanizable requiere su sectorización o delimitación y, además, la aprobación su desarrollo (ya sea en el propio planeamiento general o en un instrumento urbanístico de desarrollo) para recibir la consideración catastral de urbano. Por lo tanto, debe tratarse de un suelo de expansión inmediata, pues se considera catastralmente como rústico mientras no se haya aprobado su desarrollo.

Pese a tratarse de una sentencia desestimatoria de un recurso de casación en interés de ley y, por ende, en principio ser una sentencia que no fija doctrina, es indudable que la citada sentencia tuvo una gran repercusión mediática y la interpretación realizada por la misma ha sido seguida por muchos órganos administrativos y judiciales. Por todo ello, con el objeto de evitar multitud de reclamaciones que trataran de aplicar esa interpretación, el legislador ha optado por modificar las disposiciones del TRLCI para adaptarlo a estas nuevas previsiones.

La nueva redacción del artículo 7.2 b) del TRLCI prevé que el suelo urbanizable sectorizado o equivalente cuyo desarrollo se encuentra aprobado reciba la consideración catastral de suelo urbano. Por tanto, a diferencia de lo dispuesto en el TRLS 2015, es suficiente que se inicie jurídicamente la urbanización de los terrenos (con la aprobación de su desarrollo) para que estos reciban la consideración catastral de urbanos, pues recordemos que urbanísticamente se exige la finalización de las obras de urbanización (el terreno debe encontrarse urbanizado o, por lo menos, contar con los servicios urbanísticos básicos). En consecuencia, la nueva redacción del TRLCI sigue sin equiparar la clasificación catastral de los bienes inmuebles a las situaciones básicas del suelo determinadas por el TRLS 2015. Por tanto, parece que pueden seguir existiendo disparidades entre la valoración catastral y la valoración urbanística de un mismo bien inmueble. En este sentido, a pesar de que los procedimientos de valoración de los bienes inmuebles del TRLS 2015 y el TRLCI son similares,

gran parte de las desigualdades valorativas provienen de una diferencia en la clasificación de los bienes inmuebles. Por consiguiente, al no recibir una misma consideración, su valoración es diferente. En estos supuestos generalmente se produce una valoración catastral mayor, circunstancia que implica que se pueda llegar a gravar una riqueza ficticia o inexistente, produciéndose incluso una vulneración de los principios tributarios de capacidad económica y de proporcionalidad.

En contraposición, los suelos urbanizables delimitados cuyo desarrollo no ha sido aprobado reciben la consideración catastral de rústicos, aunque se prevé una forma de valoración específica para este tipo de bienes inmuebles. Esta nueva valoración se realiza mediante la aplicación de unos módulos aprobados por orden ministerial y tiene en cuenta la localización del bien inmueble, por lo que puede plantearse si este sistema de valoración constituye una forma de valorar las expectativas urbanísticas. No obstante, es relevante que se consideren rústicos, pues respecto de los mismos no es exigible el IIVTNU ni las imputaciones de renta en IRPF. Además, en el IBI se aplicarían los tipos de rústico y no de los de urbano.

Sin embargo, el cambio en la clasificación y valoración de los bienes inmuebles afectados por la reforma de la Ley 13/2015 (fundamentalmente de aquellos bienes inmuebles que catastralmente recibían la consideración catastral de urbanos y con la nueva redacción deben considerarse rústicos) no es automático, pues requiere que la Dirección General del Catastro modifique los datos obrantes en el Catastro mediante un procedimiento simplificado de valoración colectiva. Este procedimiento suscita algunas dudas que deberá resolver la propia Dirección General del Catastro, como si el obligado tributario se encuentra legitimado para instar la incoación del citado procedimiento o si la misma solo se reserva al propio Catastro y a los ayuntamientos, en cuyo caso el obligado tributario podría encontrarse en una situación de indefensión. Asimismo, el TRLCI prevé que los ayuntamientos proporcionen información al Catastro de los bienes inmuebles de su municipio que se encuentren afectados por el cambio de regulación, como presupuesto para iniciar el citado procedimiento. En este sentido, el texto legal no aclara si el propio obligado tributario puede presentar pruebas de cargo que demuestren la naturaleza real de los bienes inmuebles por los que tributa, pues en caso contrario, el ayuntamiento podría demorar el procedimiento de recalificación catastral de los bienes inmuebles.

En todo caso, mientras no se modifiquen los datos del Catastro, los ayuntamientos seguirán liquidando los impuestos locales conforme a los mismos, pues así lo dispone el TRLCI. Sin embargo, siguen subsistiendo los problemas derivados de la dualidad de gestión de algunos tributos locales (IBI e IIVTNU), pues su base imponible está constituida por el valor catastral. En consecuencia, la impugnación de algunos actos de gestión catastral, como puede ser el establecimiento del valor catastral, debe ir precedida de la impugnación de los sucesivos actos tributarios de liquidación en los que se utiliza el citado valor. Por tanto, son los obligados tributarios los que deben impugnar cada uno de estos actos de liquidación, para, en caso de una modificación del valor catastral, obtener la devolución de los ingresos indebidamente realizados.

Asimismo, es evidente que la nueva clasificación de los bienes inmuebles urbanizables tiene gran trascendencia, pues recordemos que el Estado calcula que más de 900.000 bienes inmuebles pueden verse afectados. En otras palabras, muchos bienes inmuebles perderán su consideración

catastral de bienes inmuebles urbanos, lo que supone una importante disminución de ingresos para los ayuntamientos, pues recordemos que el IIVTNU deja de ser exigible y los tipos aplicables al IBI son menores para los bienes rústicos. Por todo ello, es evidente que a los ayuntamientos no les interesa proceder al cambio de clasificación catastral, por lo que es bastante probable que no insten la modificación de los datos catastrales. Asimismo, es dudoso que sea el Catastro el que proceda de oficio a esa modificación, pues requiere conocer los terrenos afectados y esa información deben proporcionársela los ayuntamientos. Además, en caso de procederse a la reclasificación catastral, tampoco debe descartarse la posibilidad de que los ayuntamientos inicien los trámites necesarios para proceder a la aprobación de los correspondientes instrumentos de desarrollo urbanístico.

En definitiva, parece que la redacción actual del TRLCI no pone fin a la disparidad de criterios utilizados para la clasificación del suelo entre las diferentes legislaciones. Así, las categorías catastrales de bienes inmuebles siguen sin adecuarse a las situaciones básicas del suelo determinadas por el TRLS 2015, ni a las clasificaciones del suelo realizadas por las comunidades autónomas. Por lo tanto, una de las principales implicaciones es que las valoraciones catastrales seguirán sin corresponderse con las valoraciones a efectos del TRLS 2015 (por ejemplo, a efectos expropiatorios o de responsabilidad patrimonial).

Bibliografía

ALCÁZAR MONTERO, R. [2013]: «El suelo urbanizable. Aspectos a considerar en el ámbito del Catastro Inmobiliario», *Revista CT Catastro*, núm. 79, págs. 7-24.

BARQUERO ESTEVAN, J. M. [1999]: *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Madrid, Editorial Montecorvo SA, Ediciones Universidad Autónoma de Madrid.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. M. [2014]: «Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 30 de mayo de 2014, dictada en recurso de casación en interés de la ley núm. 2362/2013, interpuesto por el abogado del Estado, siguiendo instrucciones de la Abogacía General del Estado y de la Dirección General del Catastro, contra la Sentencia dictada el día 26 de marzo de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en recurso contencioso-administrativo sobre calificación catastral del suelo urbanizable sectorizado sin instrumento urbanístico de desarrollo», *Cuadernos de derecho local*, núm. 35, págs. 239-255.

DEL BLANCO GARCÍA, A. J. [2015]: «Aspectos jurídicos conflictivos en el Catastro inmobiliario», *Tributos locales*, núm. 120, págs. 39-54.

DELGADO GONZÁLEZ, A. F. [2015]: «El IBI de los suelos urbanizables y otras cuestiones suscitadas por la distinta valoración de los bienes inmuebles en la Legislación del suelo y en la ley del tributo», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7/2015, *online*.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. [2014]: *Manual de Derecho Urbanístico*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. (dir.) [2015]: *Comentarios a la Ley del Suelo. Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 3.^a ed.

GONZÁLEZ PINO, A. [2014]: «La nueva realidad del suelo urbanizable», *Actualidad Administrativa*, Editorial La Ley, núm. 12, *online*.

HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, H. [2014]: «Suelo Urbanizable sin plan parcial aprobado. Suelo de naturaleza rústica a efectos del IBI. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, recurso 2362/2013», *Práctica Urbanística*, Editorial La Ley, *online*.

LÓPEZ ABARCA, A. [2015]: «El suelo urbanizable a efectos de la Ley del Catastro Inmobiliario. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, recurso de casación en interés de ley», *El Consultor de los Ayuntamientos*, Editorial La Ley, núm. 187, págs. 187-201.

LOZANO CUTANDA, B. y LÓPEZ MUÑA, A. [2014]: «Para que el suelo urbanizable sea considerado urbano a efectos catastrales, y pague IBI como tal, es necesario que se haya iniciado su desarrollo urbanístico (STS de 30 de mayo de 2014)», *Diario La Ley*, Editorial La Ley, núm. 8355, *online*.

– [2015]: «El IBI del suelo urbanizable no desarrollado tras la Ley 13/2015: ¿se cumple lo estipulado por la jurisprudencia?», *Análisis de Gómez-Acebo & Pombo*. Recuperado en: <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/el-ibi-del-suelo-urbanizable-no-desarrollado-tras-la-ley-13-2015-se-cumple-lo-estipulado-por-la-jurisprudencia.pdf> [consultado el 26 de septiembre de 2015].

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (coord.) [2010]: *Los tributos locales*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters.

MELÓN PARDO, C. [2014]: «El suelo urbano a efectos catastrales y tributarios: análisis de la sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014», *Actum Inmobiliario & Urbanismo*, núm. 28, *online*.

MENÉNDEZ REXACH, Á. e IGLESIAS GONZÁLEZ, F. [2011]: *Lecciones de Derecho Urbanístico de la Comunidad de Madrid*, Valencia, Tirant lo Blanch.

PALAO TABOADA, C. [2014]: «El concepto catastral de "suelo de naturaleza urbana" y las categorías urbanísticas: la solución judicial de un problema político (Comentario a la STS de 30 de mayo de 2014, rec. núm. 2362/2013)», *RCyT. CEF*, núm. 380, págs. 5-30.

PUYAL SANZ, P. [2015]: «Algunas consideraciones sobre la valoración catastral de los suelos en proceso de desarrollo urbanístico», *Tributos locales*, núm. 122, págs. 23-36.

RUBIO DE URQUÍA, J. I. [2014]: «De suelo urbano a suelo rústico pasando por suelo urbanizable; y el IBI que va y viene», *Tributos locales*, núm. 116, págs. 7-12.

– [2015]: «Aspectos nuevos de temas viejos: suelo urbanizable, ¿urbano o rústico?; suministro de agua, ¿tasa o precio privado?; viviendas desocupadas, ¿gravamen municipal o gravamen autonómico?», *Tributos locales*, núm. 121, págs. 7-25.

RUIZ ARNÁIZ, G. [2015]: «La consideración catastral del suelo urbanizable y la STS de 30 de mayo de 2014», *Práctica Urbanística*, Editorial La Ley, núm. 133, págs. 12-19.

SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2013]: *Tributos locales. Comentarios y casos prácticos*, Madrid, Ediciones CEF.

SERRANO ALBERCA, J. M. [2014]: «¿Debe estar sometido al impuesto de bienes inmuebles el suelo urbanizable? Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014», *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, núm. 32/2014, págs. 111-118.

VARONA ALABERN, J. E. [2011]: *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación. Análisis Jurídico de la Gestión Catastral y de la Gestión Tributaria en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Pamplona, Thomson Reuters-Aranzadi.

**EL RECURSO O RECLAMACIÓN INTERPUESTO PARA
OBTENER LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD:
¿INTERRUMPLE EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL
DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A DETERMINAR
LA DEUDA TRIBUTARIA?**

Análisis de la STS de 12 de julio de 2016 (rec. núm. 3404/2015)

José Miguel Martín Rodríguez

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide*

EXTRACTO

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 12 de julio de 2016 resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Cataluña de 29 de mayo de 2015. La cuestión bajo examen es si la reclamación económico-administrativa interpuesta contra una liquidación de la Administración interrumpe o no el derecho de la Administración a liquidar la deuda cuando, como consecuencia de dicha reclamación, se estima la caducidad del correspondiente procedimiento.

El TS confirma que dicha reclamación no interrumpirá la prescripción porque la caducidad de un procedimiento, conforme al artículo 104.5 de la Ley General Tributaria (LGT), suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, entre ellos la interrupción de la prescripción provocada por las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados. No es necesario que dicho precepto indique expresamente que resulta también de aplicación a los recursos o reclamaciones para obtener dicha caducidad.

1. SUPUESTO DE HECHO

Con fecha de 29 de mayo de 2015 (rec. núm. 1508/2011 [NFJ065737]), el TSJ de Cataluña publicó una sentencia en que, apartándose del criterio expuesto por el TS en la Sentencia de 19 de diciembre de 2013 (rec. núm. 1885/2013 [NFJ053475]), estimaba parcialmente un recurso de la Generalitat de Cataluña admitiendo la interrupción de la prescripción provocada por una reclamación económico-administrativa en la que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña apreció la caducidad de un procedimiento de comprobación de valores.

Lo que resulta más curioso es que el recurso interpuesto por la Generalitat que resuelve el TSJ de Cataluña no cuestionaba la caducidad del procedimiento, objeto de la reclamación originaria, sino la siguiente aseveración realizada por el TEAR: «sin que la interposición de la presente reclamación tenga carácter interruptivo [sic] de la prescripción [...]».

A raíz de esta sentencia del TSJ de Cataluña, la Abogacía del Estado interpone ante el TS recurso de casación para la unificación de doctrina al entender que existe contradicción entre esta sentencia y la dictada por el propio TS el 19 de diciembre de 2013, en un recurso de casación para la unificación de doctrina, en que negaba efectos sobre la interrupción de la prescripción a cuantas reclamaciones y recursos se interpongan en plazo por el obligado tributario para obtener la declaración de caducidad.

La cuestión bajo examen en esta sentencia es, por tanto, si la reclamación económico-administrativa interpuesta contra una liquidación de la Administración interrumpe o no el derecho de la Administración a liquidar la deuda cuando, como consecuencia de dicha reclamación, se estima la caducidad del correspondiente procedimiento.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TS examina, en primer lugar, si concurren o no los requisitos para interponer un recurso de casación para la unificación de doctrina dado que la Generalitat lo cuestiona. Al respecto el TS se muestra firme y entiende que las diferencias entre los casos comparados (STS de 19 de diciembre de 2013 frente a STSJ de Cataluña de 29 de mayo de 2015) no son relevantes. Por un lado, se cumplen los requisitos sustantivos, ya que en ambas situaciones existen procedimientos en que se apreció la caducidad (inspección en el primer caso, comprobación de valores en el segundo) tras una reclamación económico-administrativa. Por otro, se cumplen, asimismo, los requisitos procesales, puesto que se exponen en el escrito de presentación claramente las circunstancias de la contradicción que fundamenta el recurso (FD Tercero).

En relación con el fondo del asunto el TS observa que la colisión entre ambas sentencias deriva de la diferente interpretación que realizan del artículo 104.5 de la LGT.

Por una parte, el TSJ de Cataluña, partiendo de la redacción literal del artículo 68.1 b) de la LGT¹, entiende que dicha reclamación interrumpe la prescripción y que la apreciación de la caducidad posteriormente como consecuencia de dicha reclamación, si bien supone la desaparición de dicho procedimiento, no equivale a la eliminación de todos sus efectos, como si dichas actuaciones nunca hubieran existido.

En opinión del TSJ, la caducidad no evita la interrupción de la prescripción, puesto que cuando el artículo 104.5 de la LGT² regula los efectos de la caducidad, se limita a señalar la pérdida del efecto de interrupción de las actuaciones realizadas en el seno de dicho procedimiento caducado. No dice nada en cambio respecto a las reclamaciones o recursos, que además tienen distinta naturaleza al ser procedimientos de revisión y no de gestión. Dado que la institución de la prescripción conforme a la propia jurisprudencia del TS debe ser interpretada restrictivamente (como recuerda la STS de 16 de enero de 2009 [rec. núm. 3822/2000 –NFJ065741–]), no cabría extender la previsión del artículo 104.5 de la LGT más allá de sus términos estrictos. Es decir, una reclamación económico-administrativa interrumpirá siempre el plazo de prescripción conforme al artículo 68.1 b); el hecho de que se declare la caducidad de dicho procedimiento no implica que se excluya la interrupción de la prescripción tal y como prevé el artículo 104.5 porque no se indica de forma expresa que dentro de las «actuaciones realizadas en los procedimientos caducados» deban entenderse incluidos las reclamaciones o recursos para obtener dicha caducidad.

El TS en su Sentencia de 19 de diciembre de 2013 considera en cambio, criterio que se mantiene en esta sentencia, que el artículo 104.5 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, preservando en su caso el derecho de la Administración a liquidar si no ha transcurrido el plazo de prescripción. Basándose en una interpretación conjunta (no literal) de este precepto y del artículo 68.1 b), el TS considera ilógico permitir dicha interrupción ya que se perjudicaría a los interesados que, ostentando la razón, plantearan el correspondiente recurso o reclamación para que se reconociera la caducidad del procedimiento. Aunque se declarara la caducidad posteriormente, de interrumpirse la prescripción por la inter-

¹ «1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: [...]

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso».

² «5. Producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley».

posición del recurso o reclamación, la Administración no tendría ningún incentivo para concluir o no el procedimiento en seis meses o declarar de oficio dicha caducidad, ya que se vería recompensada con un nuevo plazo de prescripción.

De este modo el TS considera oportuno extender a los recursos o reclamaciones que permiten obtener la declaración de caducidad la doctrina que ya aplica a los que se instan contra actos nulos de pleno derecho.

Finalmente, recurriendo de nuevo al argumento de la aplicación razonable de la norma, el TS insiste en que una interpretación literal del artículo 104.5 de la LGT llevaría al absurdo de privar del efecto de interrupción de la prescripción a las actuaciones de la Administración realizadas en el curso de un procedimiento caducado y reconocérselo en cambio al acto del obligado (recurso o reclamación) que ha reaccionado para conseguir dicho resultado.

A la luz de lo expuesto, el TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina y sienta jurisprudencia refrendando lo declarado en su anterior Sentencia de 19 de diciembre de 2013.

3. COMENTARIO CRÍTICO

A pesar de que en la presente sentencia parece que el TS se limita a confirmar su anterior jurisprudencia, lo cierto es que existen varias cuestiones que suscitan un interesante debate.

Es preciso destacar, en primer lugar, que la posición del TS se acaba sosteniendo principalmente en dos ejercicios interpretativos. El primero de ellos, lo denomina «interpretación conjunta» de los artículos 68.1 b) y 104.5 de la LGT; en la práctica no deja de ser un examen del ámbito de aplicación del segundo precepto en el que se valora si se aplica o no como regla especial en el supuesto enjuiciado.

Conforme a este ejercicio, el tribunal analiza la relación existente entre el artículo 68.1 b) de la LGT, en que se indica que los recursos o reclamaciones interrumpen el derecho de la Administración a liquidar la deuda, y el artículo 104.5 de la LGT, que descarta que las actuaciones realizadas en el seno de procedimientos caducados interrumpen la prescripción. Si se presenta una reclamación o recurso que promueve la caducidad del procedimiento de manera exitosa, como en los casos bajo litigio, ¿únicamente tenemos en cuenta su naturaleza de acto que interrumpe la prescripción o, como regla especial, entendemos que sí se produce la interrupción al considerarlo una actuación realizada en un procedimiento caducado?

A la luz de la sentencia comentada, el parecer del TS resulta claro: aplicaríamos el artículo 104.5 de la LGT cuya supresión de efectos a los actos caducados se «contagia» a las reclamaciones o recursos que promuevan la declaración de caducidad.

En un sentido muy similar se expresa el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus Resoluciones de 26 de octubre de 2010 (R. G. 4337/2009 [NFJ047347]) o de 26 de abril

de 2012 (R. G. 4979/2011 [NFJ046885]): «el artículo 104.5 de la Ley 58/2003 suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de aquel procedimiento caducado, en una clara voluntad de eliminar todo rastro jurídico del procedimiento instruido» y sigue «la preservación de esos efectos legales, derivados de la propia caducidad del procedimiento, exigen que tampoco interrumpa el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo a determinar la deuda, el recurso o reclamación dirigido a que sea declarada la caducidad del procedimiento».

La doctrina también respalda esta posición, al entender, en palabras de FALCÓN Y TELLA que este artículo 104.5 actúa como una norma específica que prevalece respecto a la genérica atribución de efectos interruptivos (sic) de cualquier recurso o reclamación que contiene el artículo 68.1 b).

En nuestra opinión no cabe otra solución al respecto pues la presentación del recurso o reclamación exigiendo la declaración de caducidad en el seno de un procedimiento de gestión no hace sino apelar a la diligencia de la Administración que debería haberla instado de oficio tras el transcurso, en este caso, del plazo de seis meses para concluir el procedimiento.

Otra cuestión que queremos advertir es el lógico paralelismo con la jurisprudencia que ya apostaba por esta misma solución en relación con el procedimiento inspector (SAN de 3 de diciembre de 2007 [rec. núm. 274/2006 –NFJ027755–]), confirmada por STS de 24 de junio de 2011 [rec. núm. 1908/2008 –NFJ044123–]). En la misma ya se aseveraba que debía descartarse que los recursos o reclamaciones a través de los cuales se había obtenido la retroacción de actuaciones interrumpieran la prescripción. De otro modo, señala dicha sentencia, no tendría sentido la obligación de que la Administración finalice las actuaciones en un plazo máximo de seis meses desde la retroacción (entonces art. 150.5 LGT, actual art. 150.7).

El TS advierte, no obstante, que esta posición jurisprudencial no afecta a su doctrina sobre la interrupción de la prescripción por los actos anulables o afectados por nulidad radical o de pleno derecho. Una jurisprudencia corroborada en las SSTs de 14 de junio de 2012 (recs. núms. 6386/2009 [NFJ048091] y 5043/2009 [NFJ048092]) en las que se reafirmaba que «La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los tribunales económicos administrativos». Por el contrario, en supuestos de nulidad radical o de pleno derecho, las reclamaciones o recursos interpuestos que promueven la misma no interrumpen el plazo de prescripción.

Esta aclaración es pertinente pues el propio TEAC ya hubo de pronunciarse en un sentido similar en su Resolución de 26 de abril de 2012 (R. G. 4979/2011 [NFJ046885]). La anulabilidad deriva de los vicios del acto administrativo, la caducidad en cambio afecta a un procedimiento. La caducidad produce así la «desaparición jurídica» del procedimiento, pero no afecta al derecho sustantivo que se ejerce en dicho procedimiento, el cual «sigue unas vicisitudes y una vida propias»; mientras que no haya transcurrido el plazo de prescripción de dicho derecho, podrá iniciarse un nuevo procedimiento.

De hecho, conforme al propio artículo 104.5 *in fine*, rige el principio de conservación de actuaciones conforme al cual las actuaciones realizadas en el curso de dicho procedimiento, así

como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el mismo, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios para su empleo en futuros procedimientos en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Este principio de conservación de actuaciones se aplica, no obstante, manteniendo que no provocarán la interrupción de la prescripción (párrafo anterior del propio art. 104.5) los requerimientos y actuaciones de la Administración o de los obligados tributarios que han permitido conformar el expediente del procedimiento ahora caducado. Para que este principio tenga virtualidad la caducidad debe tener dos consecuencias jurídicas: que produzca de manera efectiva la desaparición jurídica del procedimiento instruido y que se mantenga incólume el derecho sustantivo que impulsó el propio procedimiento, es decir, que no se interrumpa el plazo de prescripción por ninguna actuación en su curso (ni siquiera por los recursos y reclamaciones).

De no ser así, si no desapareciera el procedimiento instruido, no tendría sentido formular de forma expresa este principio de conservación de actuaciones, pues se entendería que las mismas siguen vivas si el procedimiento así lo está. Igualmente, tampoco tendrá lógica el principio si la caducidad no resulta totalmente inocua al derecho sustantivo. Si la interposición de la reclamación o recurso que promueve dicha caducidad interrumpiera la prescripción, no sería tan urgente y necesaria la conservación de actuaciones, pues la Administración contaría con un renovado plazo de cuatro años para ejercitar su derecho.

Otro debate que suscita esta sentencia es aquel respecto a la naturaleza de la institución de la caducidad en nuestro Derecho Tributario. Tal y como ha señalado DE JUAN CASADEVALL, el término caducidad no es el más apropiado para referirnos a este fenómeno, puesto que este debería circunscribirse a las acciones, entendiendo que la caducidad es el vencimiento del término fijo determinado para ejercitar dicha acción. En cambio, en relación con los procedimientos deberíamos emplear el término perención, un instituto procesal que podría definirse como «la forma de terminación anormal del procedimiento, determinante de su extinción, que, sin prejuzgar la prescripción del derecho y/o la caducidad de la acción, se produce por el vencimiento del plazo máximo de duración sin haberse notificado su resolución, o por su paralización o interrupción injustificada, imputable al administrado, durante el tiempo preestablecido por la ley».

De este modo, cuando el contribuyente plantea un recurso o reclamación exigiendo que se declare esta perención, no está haciendo otra cosa que evidenciar una circunstancia que debe determinar la extinción del procedimiento que se había iniciado pero que no afecta en sí al derecho de la Administración a liquidar. Ello nos debe llevar a considerar que la interposición de la reclamación o recurso, cuyo objeto es la apreciación de la caducidad, no está realmente conectada con el derecho sustantivo susceptible de prescribir y, por tanto, no debería interrumpir su plazo de prescripción.

Esta independencia de efectos puede parecer confusa porque, una vez declarada la caducidad como consecuencia del recurso o reclamación, la desaparición «a todos los efectos» del procedimiento altera el ciclo de prescripción al desaparecer paralelamente las causas de interrupción anudadas al mismo. Este hecho, a pesar de mantener intacta la posibilidad de ejercer de nuevo la acción por parte de la Administración, puede provocar la prescripción de su derecho a liquidar

si han transcurrido los cuatro años previstos en la LGT. El motivo de la prescripción, no obstante, no será en ningún caso la perención del procedimiento, ni el recurso o reclamación que la promueve, sino la inacción de la Administración durante el plazo señalado en nuestra legislación.

A la luz de todo ello, en nuestra opinión descartar que la reclamación o recurso por el que se obtiene la caducidad interrumpa la prescripción no es un examen que debe producirse *ex-post*, como consecuencia de la declaración de dicha caducidad, sino *ab initio*. Es decir, la mera interposición de dicho recurso o reclamación, cuando este sea su único objeto, no debería interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por cuanto no se dirige ni cuestiona el mismo.

La extinción del procedimiento en caso de que se declare la caducidad del mismo por haber transcurrido el plazo de perención no debería provocar, sobrevenidamente, la desaparición de la interrupción de la prescripción que en su momento ya provocó la interposición del recurso o reclamación que promovía dicha caducidad; dicho efecto, simplemente, no debería haberse producido nunca.

Bibliografía

DE JUAN CASADEVALL, J. [2005]: «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 12.

FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «Los recursos tendentes a obtener la declaración del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 19 de noviembre de 2013 y las SSTs de 5 y de 23 de octubre de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 9.

MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A. [2013]: «La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2004]: «La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. [2015]: «El Tribunal Supremo matiza la doctrina de la doble comprobación o "doble tiro". Autos y sentencias sobre la tasa general de operadores», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 2, págs. 60-63.

SANZ CLAVIJO, A. [2009]: *La caducidad del procedimiento: su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley, Las Rozas (Madrid).

DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Análisis de la STSJ de Aragón de 20 de julio de 2016 (rec. núm. 5/2015)

Miguel Wert Ortega

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

La deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades (IS) es un asunto polémico por la existencia de criterios dispares en el seno de la Administración: el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus resoluciones los considera no deducibles, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) referida a la Ley 61/1978 del IS, y la Dirección General de Tributos (DGT) en consultas vinculantes deducibles. La controversia se trató de cerrar mediante la publicación en 2016 de un informe de la DGT que mantuvo su criterio a favor de la deducibilidad, aunque referido solo a la Ley 27/2014 del IS, sin entrar por tanto en la normativa anterior, por lo que respecto a ella seguiría el TEAC aplicando su criterio. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón que es objeto de comentario corrige al TEAC al entender que con la normativa anterior a la actual Ley del IS (la Ley 43/1995, del IS y el RDLeg. 4/2004, del texto refundido de la Ley del IS) se alteró el régimen de determinación de la base del impuesto y los requisitos para que un gasto sea deducible y ya no se exige la necesidad del gasto, por lo que entiende que debe admitirse su deducción. En el comentario se valora esta afirmación y se pone de relieve la incongruencia que puede representar que no se admita la deducción de ciertos gastos (como los recargos por declaración extemporánea) y sí la de los intereses de demora.

1. SUPUESTO DE HECHO

El caso tratado en la STSJ de Aragón de 20 de julio de 2016, recurso número 5/2015 (NFJ064542), es el siguiente: la entidad dedujo en su declaración del IS del año 2007 los intereses de demora correspondientes a las liquidaciones, notificadas en ese año por la Administración, que fueron emitidas como consecuencia de las estimaciones parciales de los recursos relacionados con varias actas del IS, IVA y retenciones de varios ejercicios (de 1991 a 1995) extendidas en el año 1998.

Aunque, según se indica en la sentencia, el motivo inicial expresado en el acta para denegar la deducción fue que los intereses deberían haberse contabilizado en el año en que se extendieron las actas, en 1998, ejercicio en el que se produce su devengo, y no en el ejercicio en que adquiere firmeza la resolución de los recursos planteados contra la liquidación del acta, resultando impro-

cedente su deducción en 2007, en la argumentación, tanto de la recurrente como del abogado del Estado, se incide en la consideración como deducible de los intereses de demora, que se erige en el tema central del debate que suscita la sentencia, aunque, como luego veremos, la decisión final se tomó en función de la cuestión primeramente indicada.

Este tema de la deducibilidad de los intereses de demora liquidados por la Administración en sus procedimientos de comprobación ha adquirido actualidad por las dudas que se han planteado, dada la existencia de decisiones administrativas y de los tribunales discrepantes y a la publicación en el año recién terminado de informes de distintos organismos de la Administración, la DGT y el Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dirigidos a aclarar el criterio que debe aplicar la Administración en esta cuestión, pronunciamientos que denotan el grado de interés e inquietud que ha suscitado.

La sentencia que comentamos describe de forma resumida, y al mismo tiempo con profundidad y completitud, el estado de la cuestión desde el punto de vista normativo y de los criterios de los tribunales y de la Administración. Sucintamente, es el siguiente:

- 1.º En relación con la normativa actual del IS, la Ley 27/2014 establece a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, en el artículo 10.3, que la base imponible estará constituida por el resultado contable con las correcciones que estén contempladas en la propia ley y dentro de esas correcciones el artículo 15 relaciona los supuestos que no se admiten como gastos deducibles, entre los que no aparecen expresamente mencionados los intereses de demora.

La normativa anterior, constituida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del IS (TRLIS de 2004) y, antes de esta, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (LIS de 1995) contemplaba de la misma forma, a través de la remisión al resultado contable y de la relación de gastos no deducibles en el artículo 14 de la ley, sin que al igual que en la ley actual se mencionara expresamente dentro de estos a los intereses de demora.

En cambio, en la regulación previa, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no existía esa remisión general al resultado contable, sino que la base se determinaba por diferencia entre los ingresos computables y las partidas deducibles, que se enumeraban en el artículo 13 de la ley, señalándose también las no deducibles en el artículo 14. Lo fundamental para esta norma es que el gasto se tenía por deducible siempre y cuando se tratase de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos.

- 2.º Respecto a la doctrina administrativa y de los tribunales, el punto de referencia principal es el de las SSTS de 25 de febrero de 2010, recurso de casación número 10396/2004 (NFJ038068), y de 24 de octubre de 1998, recurso de casación número 5785/1992 (NFJ006911), que en aplicación de la Ley 61/1978 declararon el carácter no deducible de los intereses de demora contenidos en liquidaciones administrativas. En ambas sentencias, se declaró que los intereses de demora no son sanciones, sino que tienen «una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar

y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria [...] esta naturaleza compensadora excluye la pretensión del apelante de deducirlos en su declaración del impuesto sobre sociedades, pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende» y en la última de esas sentencias se añadía el argumento de que «[...] no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artículo 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención». No obstante, lo que se discute es si este criterio jurisprudencial puede ser extendido más allá de la vigencia de la normativa que aplicaron, la Ley 61/1978, y alcanzar también a la regulación posterior, desde la Ley 43/1995 a la actual Ley 27/2014.

Sobre ese particular gira el debate y la sentencia con pleno acierto hace referencia a la existencia de pronunciamientos diferentes dentro de la propia Administración. Así, la DGT en consultas reiteradas se ha inclinado por considerar deducibles los intereses de demora, tanto con la LIS de 1995 (Consultas de 23 de diciembre de 1997, núm. 2669/1997 –NFC007114–¹, y de 13 de mayo de 2004, núm. 1226/2004 –NFC019355–), como con el TRLIS de 2004 (Consulta de 27 de marzo de 2015, V0989/2015 –NFC054286–) y con la Ley 27/2014 (Consultas de 21 de diciembre de 2015, V4080/2015 –NFC057227–², y de 15 de febrero de 2016, V0603/2016 –NFC058209–). Básicamente

¹ «Respecto de los componentes de la deuda tributaria, se debe tener en cuenta que conforme al artículo 14 de la Ley 43/1995, apartado 1, a) y b), no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades ni las multas y sanciones penales y administrativas, sin que nada se diga respecto de los intereses de demora, por lo que estos últimos serán fiscalmente deducibles».

² «[...] En primer lugar, cabe señalar que el interés de demora es un interés derivado de la mora, esto es, del retraso en el pago de una deuda desde la fecha de vencimiento de la misma, teniendo, por tanto, un carácter indemnizatorio que trae causa en esa dilación en el pago de la deuda, sea del tipo que sea. Dicho carácter indemnizatorio se deriva, así, del interés de demora que se genera en un acta de la Administración tributaria, diferenciándose de la sanción que recae sobre dicha acta, cuya finalidad es estrictamente sancionadora. Ambos elementos, sanción e intereses de demora, acompañan al principal de la deuda tributaria, si bien con finalidad diferente. El primero con carácter sancionador, y el segundo con carácter estrictamente financiero». Y, en relación con la posible inclusión de los intereses de demora en alguno de los supuestos de gastos no deducibles del artículo 15 de la ley, la consulta señala: «En este caso concreto, los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el *animus donandi* o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico [...]. En el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al or-

el fundamento de su criterio, tal y como se señala en la última de las consultas citadas es que «[...] los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el *animus donandi* o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico». No obstante, hay que hacer constar que el criterio anterior es el que ha mantenido la DGT a partir de la reforma del IS de 1995, pero con la Ley 61/1978 anterior había negado la deducibilidad de los intereses de demora, como se observa en la Consulta de 20 de febrero de 1995 –NFC002399–³, basándose en las razones que también utilizaría más tarde el TS, pero lo cierto es que tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 el criterio de la DGT favorable a la deducibilidad se mantuvo pese a la STS de 25 de febrero de 2010.

El TEAC, al contrario que la DGT, sí modificó su criterio a raíz de la Sentencia de 25 de febrero de 2010. En un principio se había manifestado claramente a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, incluso en relación con la Ley 61/1978, es decir, desconociendo la tesis de la primera sentencia del TS, pudiéndose citar las Resoluciones de 25 de octubre de 2007, R. G. 3103/2005 (NFJ027841) y de 30 de marzo de 2006, R. G. 2152/2003 (NFJ023748)⁴. Sin embargo, este criterio fue revisado como consecuencia de la STS de 25 de febrero de 2010, acogiendo plenamente el parecer del alto tribunal, considerándolo aplicable también a la normativa posterior a la Ley 61/1978, por lo que pasó a negar la deducibilidad de los intereses de demora. Así, en la Resolución de 23 de noviembre de 2010, R. G. 2263/2009 (NFC061476), tras reconocer que en resoluciones anteriores había admitido la deducibilidad de los intereses, manifiesta la necesidad de modificar dicho criterio como consecuencia de la STS de 25 de febrero de 2010, reproduciendo los mismos argumentos que empleó ese tribunal. De igual modo, la Resolución de 7 de mayo de 2015, R. G. 1967/2012 (NFC058171), reitera lo manifestado en la resolución anterior como consecuencia de la jurisprudencia sentada por el TS.

Ante este panorama, que significaba la convivencia en el seno de la Administración de dos posiciones opuestas sobre la cuestión, reaccionó la AEAT con un informe dirigido a aclarar la aplicación en sus actuaciones de comprobación de uno u otro criterio. Así, este Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección, que lleva fecha de 7 de marzo de 2016 (NFL017949), tras aludir a los criterios enfrentados que mantenían, por un

denamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora».

³ «[...] es criterio de esta Dirección General que no tendrán la consideración de deducibles aquellos intereses que tengan su origen en el incumplimiento de obligaciones tributarias por entender que no pueden considerarse "necesarios" los gastos procedentes de una situación de incumplimiento de una norma legal. Los intereses de demora, consecuencia de la regularización de la situación tributaria realizada por un acta de Inspección, al ser gastos procedentes del incumplimiento de una norma legal no tendrán por consiguiente la consideración de gasto deducible».

⁴ «En cuanto al carácter deducible de los intereses de demora a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, que tuvo lugar el 1 de enero de 1996, no existe discrepancia entre las partes, admitiéndose plenamente su deducibilidad por la Inspección».

lado, el TEAC y, por otro, la DGT, teniendo en cuenta que los criterios de uno y otra vinculan a la AEAT, adopta, en relación con los intereses de demora tributarios derivados de liquidaciones de comprobación de la Administración, como doctrina vinculante, la posición del TEAC, por lo que no se consideran deducibles. Esto no afecta a los intereses suspensivos, es decir, aquellos que no se contienen en el acta de inspección o, en general, en los actos administrativos de liquidación, sino que se generan después por el tiempo en que permanece suspendida la exigencia del ingreso de la liquidación recurrida, pues para ellos el informe concluye que deben estimarse deducibles. Unos días más tarde, el 30 de marzo, la AEAT emitió una nota aclaratoria que matizaba que el informe se debía entender referido a la aplicación de la Ley 43/1995 (LIS) y del TRLIS de 2004, por lo que se abstenía de pronunciarse sobre la regulación en vigor, la de la Ley 27/2014.

Al poco tiempo del informe anterior, la DGT publicó una resolución, de fecha 4 de abril de 2016, en la que confirmaba su criterio, reiterado como hemos visto en numerosas consultas vinculantes, a favor de la deducibilidad de los intereses de demora, apoyándose en la normativa contenida en la Ley 27/2014. En la resolución se advertía que no existía contradicción entre la doctrina del TEAC y la mantenida por la misma DGT en sus consultas vinculantes, pues se proyectan sobre normativas diferentes. Su principal argumento en defensa de la deducibilidad es que los intereses de demora tienen carácter financiero y no naturaleza sancionadora (excluida por la letra c) del art. 15 de la Ley 27/2014) ni suponen actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (letra f) del mismo art. 15) sino al contrario, vienen impuestas por el ordenamiento jurídico.

En definitiva, si aceptamos la afirmación de la resolución de la DGT de que no hay contradicción entre las posturas que defienden uno y otro órgano de la Administración, entre su criterio y el del TEAC, pues se refieren a normativas diferentes, la deducibilidad de los intereses de demora dependería de la regulación aplicable, así:

- Tras la Ley 27/2014, actual Ley del IS, los gastos por intereses de demora devengados serían deducibles.
- Con anterioridad, el TRLIS de 2004, la Ley 43/1995 (LIS) y, por supuesto, la normativa previa, la Ley 61/1978, no serían deducibles.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La posición sobre el tema de la sentencia del TSJ de Aragón objeto de este comentario se desarrolla en los fundamentos décimo y undécimo de la misma, en los que, en esencia, el argumento principal es que los dos pronunciamientos del TS contrarios a la deducibilidad de los intereses de demora, tanto la Sentencia de 24 de octubre de 1998 como la de 25 de febrero de 2010, se referían a unos supuestos de hecho a los que era de aplicación la Ley 61/1978 y el Reglamento de 1982, por tanto, una normativa que exigía que el gasto fuese necesario para la obtención de los rendimientos, y lo que hacían ambas sentencias del TS es declarar que los intereses de demora no se pueden conceptuar como gastos necesarios. Por ello, el TSJ considera que se equivoca

el TEAC al aplicar la misma doctrina sobre los intereses de demora que el TS formuló respecto a la Ley 61/1978 a los supuestos en los que ya no era de aplicación esa normativa, porque a partir de la Ley 43/1995 (LIS), y continuada por el TRLIS de 2004 y la Ley 27/2014, la necesidad deja de ser un requisito de la deducibilidad del gasto. Esta es la objeción principal que opone ese tribunal a la doctrina del TEAC en contra de la deducibilidad, pues no entiende que puedan exigirse las mismas condiciones que sirvieron al TS para negar la deducibilidad cuando la normativa del IS, a partir de la Ley 43/1995, suprimió esa exigencia.

Pero el TSJ de Aragón avanza más y critica abiertamente las soluciones adoptadas por la Administración en los informes y resoluciones últimos a los que se ha hecho referencia. Como se ha señalado anteriormente, el Informe de la AEAT, basándose en la doctrina del TEAC, se inclina por la no admisión de la deducibilidad de los intereses de demora con la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004, mientras que la DGT, sin rechazar la doctrina del TEAC, se inclinaba por admitir la deducibilidad justificándolo en el cambio de criterio adoptado por la Ley 27/2014 respecto a la normativa anterior en cuanto a la regulación de los gastos deducibles del IS. Para el tribunal, en cambio, la Ley 27/2014 en absoluto modifica el régimen de deducibilidad en el IS que regía en la LIS de 1995 y en el TRLIS de 2004, si acaso, el único cambio importante que se ha producido en la ley actual es que incluye un nuevo supuesto de exclusión de la deducibilidad que no estaba en la normativa anterior: el de «los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», pero no analiza la implicación que esto tendría, alegando que «su interpretación y alcance excede del ámbito de este proceso».

En definitiva, la sentencia concluye que es procedente la deducción de los intereses de demora tributarios, pues la doctrina del TS debe limitar su aplicación a la Ley 61/1978, mientras que con la normativa posterior no hay razón para negar su deducibilidad en cuanto ya no se exige el requisito de necesidad.

No obstante, en el caso examinado en la sentencia había otro aspecto a valorar y era el de si el gasto cumplía las reglas de imputación temporal establecidas en la normativa del impuesto. En el artículo 19 del TRLIS de 2004 se dispone, en su apartado 1, por un lado, que «los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen», con independencia del periodo en que se produzca el cobro o pago. En consecuencia, a lo que hay que atender es al devengo, al momento en que se produce el gasto. Y a este respecto la sentencia confirma el razonamiento contenido en la liquidación de la Administración de que el gasto se produjo en 1998 cuando se dictaron los actos de liquidación derivados de las actas, pues «las liquidaciones tributarias practicadas originan, en el caso examinado, por sí solas un derecho de crédito a favor de la Administración y una deuda a cargo del obligado tributario, sin necesidad de refrendo judicial, por razón de los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva de que goza la actividad administrativa, sin perjuicio naturalmente del derecho del administrado a impugnar las resoluciones administrativas».

Sentado lo anterior, en la sentencia se analiza también la posible aplicación del principio de inscripción contable establecido en el apartado 3 del mismo artículo 19, según el cual para que un gasto sea deducible es preciso que se haya registrado contablemente, lo que implica que un gasto no es deducible hasta que no se registre, con lo que cabe deducir un gasto en un ejercicio

posterior al de su devengo si se retrasa el registro contable del mismo, pero esto condicionado a que de ello no se derive una tributación inferior. El tribunal estima que en el caso enjuiciado nos encontramos «ante intereses de demora imputables al año 1998, y en menor medida al 2002, que no han sido contabilizados hasta el ejercicio 2007 y, como señala la liquidación, por aplicación del principio de inscripción contable, dichos gastos no son deducibles hasta el momento en que se registran, pero en este momento no cabría, en aplicación de la regla general, trasladarlos al periodo al que son imputables porque la liquidación del impuesto sobre sociedades de esos periodos ha devenido firme al estar prescrito el periodo, y por lo tanto no son deducibles».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como se ha indicado, la sentencia examina la cuestión debatida desde dos puntos de vista: por un lado, el de la naturaleza de los intereses de demora tributarios y, en consonancia con ella, su consideración como gasto deducible o no deducible; y, por otro, el de la imputación temporal de los intereses liquidados en las actas de inspección cuando esas liquidaciones son objeto de recurso. Nuestro comentario se va a centrar en el primero de esos aspectos.

Partimos de que, como se ha mencionado previamente, los tribunales y, entre sí, distintos órganos de la Administración mantienen posturas divergentes en esta materia. Estas diferencias de opinión salen a la luz, principalmente, a raíz de los pronunciamientos del TS contenidos en las Sentencias de 24 de octubre de 1998 y de 25 de febrero de 2010, a las que se ha hecho referencia anteriormente. Como consecuencia de esa segunda sentencia, se advirtió un claro cambio de sentido en las resoluciones del TEAC pues pasó de admitir la deducibilidad de los intereses al considerarlos gastos financieros a rechazarla en aplicación de la jurisprudencia del alto tribunal. En cambio, la DGT en las consultas que se plantearon sobre este tema en relación con el IS continuó considerando los gastos por intereses de demora como deducibles, sin aplicar las sentencias del TS por entender que al estar referidas a una normativa anterior no surtían efecto sobre la regulación del impuesto en ese momento.

El hecho de que se mantuviese esa diferencia de criterio entre dos órganos de la misma Administración del Estado, uno encargado de resolver las reclamaciones que se planteen contra los actos de liquidación de la Administración tributaria y otro que ejerce las competencias de proponer, elaborar e interpretar la normativa del régimen tributario general, generó una incertidumbre considerable en los órganos encargados de la comprobación tributaria (la AEAT), y por ende en los contribuyentes, que no sabían cuál de los dos criterios debían aplicar. Esta incertidumbre se trató de despejar mediante la emisión de los informes de la AEAT y de la DGT a los que hemos hecho referencia. Pero, ¿realmente se han solucionado los interrogantes que se planteaban respecto a su deducibilidad?, ¿se ha conseguido unificar el criterio de la Administración? Aparentemente sí: el de la DGT sirve respecto a los supuestos en los que sea de aplicación la normativa actual, mientras que el del TEAC valdría para los intereses de demora registrados en el periodo de vigencia de la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004. Sin embargo, el tema sigue suscitando dudas y problemas no resueltos, como evidencia la sentencia que se comenta.

En principio, en el momento actual, lo que no se pone en discusión es que la jurisprudencia del TS ha dejado sentado que antes de la reforma del impuesto de 1995, con la Ley 61/1978, los intereses de demora liquidados por la Administración no eran deducibles en el IS. Por otro lado, el criterio mantenido sin oposición por la Administración, porque así lo ha interpretado la DGT, es que con la ley actual del IS los gastos por intereses de demora son deducibles.

Entre una y otra normativa, el periodo que abarca desde 1996 a 2014, en el que la regulación básica del impuesto estaba constituida primero por la LIS de 1995 y después por el TRLIS de 2004, se mantiene la duda pues el TEAC aplica la doctrina del TS, por la cual los intereses de demora registrados como gastos en ese periodo no serían fiscalmente deducibles, y la sentencia del TSJ de Aragón se opone radicalmente a esa conclusión.

La solución hallada por la Administración para resolver el conflicto generado por los puntos de vista discrepantes de dos de sus órganos consistió en confirmar ambos criterios, aunque cada uno de ellos rige en un ámbito temporal distinto. Es decir, no corrige ninguno de los dos criterios, sino que mantiene la validez de ambos, sin que colisionen porque se declara que son aplicables en periodos diferentes, al referirse cada uno de ellos a una normativa distinta. El Informe de la AEAT acepta la tesis del TEAC sobre la no deducibilidad, como no podía ser de otra forma dada la vinculación a la doctrina reiterada de ese tribunal (art. 239.8 LGT), si bien matiza que no es trasladable a los intereses de demora suspensivos, que sí tendrían carácter deducible. La resolución de la DGT, al abordar la cuestión desde la óptica exclusiva de la Ley 27/2014 y no tratar la incidencia respecto a la normativa anterior y, al mismo tiempo, manifestar que no hay contradicción entre su criterio y el que mantiene el TEAC está dando por válida la posición del TEAC para el periodo 1996 a 2014.

La sentencia que se comenta viene a corregir el esquema anterior. Su crítica se dirige al TEAC, pues considera que el punto de partida que adopta ese tribunal administrativo es equivocado al pretender aplicar la tesis del TS basada en la necesidad del gasto que se exigía por la Ley 61/1978 a una normativa del IS posterior en la que, como ha destacado la doctrina, una de sus principales novedades fue el enfoque del resultado contable y la eliminación del requisito de la necesidad del gasto para su deducibilidad. Sin embargo, en mi opinión, esta afirmación del tribunal es preciso matizarla. Aunque es verdad que como tal requisito no se menciona expresamente en la norma, eso no quiere decir que se haya eliminado completamente su exigencia, de manera que a partir de ella se acepte cualquier gasto registrado en contabilidad, sin que se impongan límites a su deducibilidad fiscal. De hecho se ha puesto en cuestión la afirmación de que la Ley 43/1995 supusiera un cambio radical respecto a la norma anterior en cuanto a las condiciones para que un gasto se considere deducible. Se suele citar la STS de 1 de octubre de 1997, recurso número 10290/1991 (NFJ005669), como paradigma del nuevo enfoque que tras la Ley 43/1995 se dio a la relación entre necesidad y deducibilidad. En esta sentencia se destacaba que la LIS de 1995 significó un avance en la clarificación de los gastos que son deducibles, pues llevó a cabo una concreción de los gastos que no se consideraban liberalidad excluida de la deducibilidad como los que «[...] con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos [...]», lo que a juicio del TS suponía delimitar mejor los gastos «necesarios».

rios», entre los que se encuentran los correlacionados con los ingresos. Así pues, esta sentencia del alto tribunal aclara, por tanto, el concepto de gasto deducible en contraposición al de liberalidad. En un trabajo de VILLEGAS MORENO⁵ sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, publicado en junio de 2015, por lo tanto antes de que se emitieran el Informe de la AEAT y la resolución de la DGT, se hace referencia a la pervivencia del requisito de la necesidad del gasto con la Ley 43/1995, que en su opinión no supuso la asimilación del gasto contable y el fiscal, sino que contempló límites y requisitos, y cita en defensa de esta idea la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014, en la que se afirma que: «Según esa tesis liberalizadora que se suscribió en los albores de la Ley 43/1995, una vez cumplidos los requisitos contables, no limitados a la contabilización, sino a que esta fuera correcta, al menos formalmente, conforme a esa teoría, que aún se sigue invocando ante los tribunales todo gasto sería deducible, sin que la Administración pudiera entrar a rectificar el resultado contable acudiendo a conceptos jurídicos tan problemáticos y dudosos como el de la necesidad del gasto, su correlación con los ingresos o el concepto negativo de la liberalidad (art. 14.1 e) de la Ley 43/1995). No obstante, basta una lectura de la sentencia del Tribunal Supremo a que se ha hecho referencia para descartar el advenimiento de cambios sustanciales en el régimen general de deducibilidad de los gastos en el impuesto sobre sociedades, salvo en lo que respecta a los gastos que la ley reconoce específicamente como deducibles porque, siendo esencialmente gratuitos, no obedecen a un designio de liberalidad, sino de relaciones públicas, promoción directa o indirecta de productos o servicios y, en términos literales "[...] los que se hallen correlacionados con los ingresos [...]" y, en tal condición, se exceptúan del concepto legal de "donativos y liberalidades" (art. 14.1 e) de la LIS de 1995)».

En conclusión, si bien la Ley 43/1995 estableció modificaciones importantes en la regulación del impuesto y, entre ellas, una mayor aproximación al resultado contable, esto no quiere decir que se hubiera prescindido totalmente del requisito de la necesidad. Simplemente lo que incorporó la nueva normativa del IS fue una mejor concreción de lo que se considera gasto deducible y de lo que se entiende por liberalidad, excluyendo de esta una serie de gastos que se pueden calificar como normales o comunes de las empresas, pero esto no supuso la desaparición de la necesidad del gasto. Por tanto, se puede decir que en la medida en que la Ley 43/1995 no hubiese eliminado el requisito de la necesidad, la doctrina del TS, que hace descansar en la ausencia de ese requisito su conclusión de que los intereses de demora no deben tener la condición de gasto deducible, seguiría siendo aplicable bajo la vigencia de la normativa posterior a la Ley 61/1978 en la que se basó el TS. Este es en definitiva el criterio que mantiene el TEAC, al que se opone la sentencia del TSJ que se comenta.

Por otro lado, como se ha apuntado anteriormente, la delimitación de lo que se considera deducible se hace también en sentido negativo mediante la enumeración de los gastos no deducibles en los artículos 14 de la LIS de 1995 y del TRLIS de 2004 y en el 15 de la actual Ley 27/2014. Por consiguiente, es preciso analizar si los intereses de demora pueden integrarse en alguno de los supuestos excluidos expresamente en la ley. Se mencionan las «multas y sanciones penales y administrati-

⁵ VILLEGAS MORENO, A.: «Gastos no deducibles: intereses de demora tributarios», *RCyT. CEF*, núm. 387, junio 2015, págs. 107-109.

vas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo» (art. 15 c) Ley 27/2014 y art. 14 c) de la LIS de 1995 y del TRLIS de 2004). ¿Por qué esos conceptos y no los intereses de demora? Una primera explicación sería que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora. Esto es correcto, pero es discutible que los recargos del periodo ejecutivo y, sobre todo, el de declaración extemporánea tengan esa naturaleza. Es cierto que atribuir una determinada naturaleza a los recargos es una tarea delicada, pues ha sido objeto de profundo debate en la doctrina, sin que se haya conseguido un criterio uniforme. Los autores⁶ se han movido entre considerarlos semejantes en cuanto a su finalidad y función a los intereses de demora y considerarlos equivalentes a las sanciones. Ahora bien, lo característico de los recargos indicados es que se imponen con carácter automático, al margen de la culpabilidad del sujeto y cumplen una función indemnizatoria y disuasoria del incumplimiento, distinta de la meramente represiva o punitiva de las sanciones, por lo que no es de aplicación el régimen jurídico sancionador. Pero con independencia de lo que se piense acerca de su naturaleza, el análisis desde el punto de vista de la realidad práctica pone de relieve, comparando la conducta de los sujetos a los que se aplican los recargos, sobre todo el de declaración extemporánea, con la de los sujetos a los que se aplican los intereses de demora tributarios por regularizaciones efectuadas por la Administración, por ejemplo a través de actas de inspección, que resulta más beneficiados estos últimos a los que la Administración descubre que autoliquidaron una cuota inferior a la procedente, que a los que voluntariamente sin requerimiento previo, pero fuera de plazo, regularicen su situación e ingresen la cuota diferencial. Es notorio que el principio de justicia tributaria y el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias quedan cuestionados por el sistema de recargos por declaración extemporánea. Como observa VILLEGAS MORENO⁷: «Si el sistema tributario pretende fomentar las regularizaciones espontáneas y voluntarias de los obligados tributarios, merced al sistema de los recargos establecidos en el artículo 27 de la LGT, sería hacer de peor condición al sujeto pasivo que regulariza sus incumplimientos tributarios que al que espera a que la Administración tributaria actúe».

Otra circunstancia que es preciso destacar es que la deducibilidad de los intereses de demora se predica al margen de la obligación tributaria principal sobre la que se calcula, es decir, que serían deducibles en todo caso, sea cual sea el impuesto sobre cuya cuota se calculan. Por ejemplo, en el caso del IS, la cuota no es deducible porque se exceptiona expresamente en el artículo 15 de la Ley 27/2014, pero los intereses de demora sí serían deducibles. ¿Tiene esto sentido? Para los defensores de la tesis de la deducibilidad, en especial la DGT, la conclusión anterior no supone contradicción alguna por el distinto fundamento de una y otra obligación: los intereses de demora son meros gastos financieros y hay que aceptar su deducibilidad al margen de la consideración que merezca la obligación a la que acompaña y sobre la que se calcula. Pasaría lo mismo con los intereses de un préstamo obtenido para pagar la cuota del IS. Sin embargo, para otros autores no cabe efectuar esa asimilación simple a los gastos financieros: los intereses de demora son otra cosa. Como vimos antes, para el TS los intereses de demora tienen naturaleza indemnizatoria del perjuicio causado y en

⁶ CAYÓN GALLARDO, A.: «Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 104, 2014, págs. 13-26.

⁷ VILLEGAS MORENO, A., *op. cit.*, pág. 110.

el caso de los que se liquidan como consecuencia de comprobaciones efectuadas por la Administración «tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria» (Sentencia de 24 de octubre de 1998) y como concluye esa misma sentencia no cabe la deducción en el IS, «pues carecería de sentido que el ordenamiento permitiera aminorar la compensación con la deducción que se pretende».

En conclusión, aunque la sentencia del TSJ de Aragón que aquí se comenta supone un cambio en el criterio hasta ahora imperante en los tribunales sobre la deducibilidad de los intereses de demora al amparo de la LIS de 1995 y el TRLIS de 2004, teniendo en cuenta los argumentos expuestos en contra de esa posición, habrá que esperar a futuros pronunciamientos del TEAC, de otros tribunales contenciosos y, sobre todo, del TS, para conocer cuál es la solución definitiva a la cuestión.

Por último, cabría preguntarse si lo que se ha comentado sobre esta sentencia afecta al criterio desarrollado por la DGT en su resolución y en las consultas referidas a la Ley 27/2014. En principio, ese centro directivo defiende su postura afirmando que esa ley introdujo una serie de cambios en la regulación del impuesto que configuran un nuevo enfoque de la deducibilidad de los gastos. Sin embargo, el examen de los preceptos que en la nueva ley tratan sobre esta cuestión, en especial el nuevo artículo 15 que enumera los supuestos excluidos de la deducibilidad, pone de manifiesto que se reproducen los existentes en la normativa anterior con la novedad importante de la letra f) «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». Inicialmente parecería que en este supuesto podrían encuadrarse aquellos casos de gastos por intereses de demora asociados a una regularización tributaria, es decir, a una cuota liquidada como consecuencia de que el sujeto no declaró o lo hizo por cuantía menor que la procedente. Sin embargo, la DGT sale al paso de este posible entendimiento: «[...] no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por este» y, entre otros argumentos, añade: «[...] hay una multitud de intereses de demora establecidos en la normativa tributaria que no van acompañados de una sanción. Resultaría paradójico que una conducta que no ha sido sancionada por la Administración tributaria, y que, por tanto, la propia Administración no considera como una infracción del ordenamiento tributario, se pudiera considerar contraria a este y devenir, en consecuencia, el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley». No se comparte este último razonamiento de la resolución de la DGT: existe incumplimiento de una norma cuando se exige una cuota tributaria a un sujeto que no la liquidó correctamente, pero esto no implica necesariamente que hubiese cometido una infracción y sea objeto de una sanción. Para imponer una sanción es preciso que se den ciertos requisitos (culpabilidad, que no concurra causa de exclusión, etc.), no es suficiente que se haya incumplido la ley. Lo paradójico sería, como se expresó en la STS de 25 de febrero de 2010 en relación con los intereses de demora liquidados en acta de inspección, que «el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo». Por consiguiente, aunque la Administración tributaria, en virtud del criterio sostenido por la DGT, al que se encuentra vinculada, se inclina a partir de la Ley 27/2014 por la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, y este criterio, por el momento, no ha tenido contestación en los tribunales, habrá que estar a la expectativa, pues dependiendo de cómo se resuelva la cuestión en relación con la normativa anterior, podría variar el criterio en relación con la actual.

LA ACTIVIDAD DE VISADO DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES

Análisis de la RTEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016)*

José Pedreira Menéndez

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

EXTRACTO

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de enero de 2017 modifica el criterio precedente de este órgano administrativo para establecer la siguiente doctrina: «las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los colegios profesionales no están exentas del impuesto sobre sociedades al constituir dicha actividad una explotación económica».

El cambio introducido supone dejar prácticamente vacío de contenido el régimen de exención parcial del impuesto sobre sociedades, ya que restringe de forma muy amplia la posible exención de las rentas obtenidas coincidentes con el objeto o finalidad de las entidades parcialmente exentas, que quedan prácticamente limitadas a cuotas asociativas y donativos.

La interpretación efectuada considero que se compatibiliza mal con el espíritu o finalidad de la norma de exención parcial del impuesto sobre sociedades. Además, la comparación efectuada con el régimen de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo, no es válida, ya que esta última norma establece un régimen optativo, mientras que el previsto en el impuesto sobre sociedades es obligatorio y, por ejemplo, los colegios profesionales no pueden optar al régimen de la Ley 49/2002.

* El presente trabajo se desarrolla dentro de los proyectos de investigación MINECO (DER2015-70960-REDT), MINECO (DER2015-65922-P) y FC-15-GRUPIN14-039.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016 [NFJ065111]) se dicta a instancia del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que planteó un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León de la AEAT notificó el 2 de octubre de 2013 un acuerdo de liquidación resultante de un procedimiento de inspección seguido contra un Colegio Profesional de Aparejadores y Arquitectos Técnicos. En dicho acuerdo de liquidación se indicaba que el obligado tributario había declarado como rentas exentas en el impuesto sobre sociedades las procedentes del visado de trabajos profesionales. Sin embargo, la AEAT entendió que tales rentas no están exentas de acuerdo con el artículo 121 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS/2004) al proceder de una actividad económica.

El colegio profesional recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León alegando que: «el artículo 121.1 a) del TRLIS aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece como rentas exentas las que procedan de la realización de actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica de las entidades y dentro de tales actividades de los colegios profesionales se encuentra, con carácter principal, las "cuotas de intervención profesional", que es una función pública que la ley encomienda y que constituye su objeto social». El TEAR estimó parcialmente la reclamación en lo concerniente a los ingresos por visado, al concluir que tales rentas estaban exentas, tras analizar la naturaleza jurídica y la función de estos visados.

El TEAR de Castilla y León ya se había pronunciado sobre esta misma cuestión en la Resolución de 26 de junio de 2013, resolviendo la reclamación número 47/1894/2011, así como en la Resolución de 25 de marzo de 2010 (reclamación núm. 09/0326/2009). En la primera de estas resoluciones, siguiendo los criterios expuestos tanto por el TEAC, en la Resolución de 23 de julio de 1999 (R. G. 1239/1996 [NFJ008190]), como por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, Valladolid, en Sentencias de 19 de abril de 2000 (rec. núm. 900/1996 [NFJ009536]) y dos de 8 de noviembre de 2000 (rec. núm. 903/1996 [NFJ010330] y rec. núm. 901/1996 [NFJ0065550]), declaró que el visado colegial constituye una de las funciones específicas del colegio profesional, que presta este servicio de forma exclusiva, lo que determina que la aplicación de una exención a los ingresos que constituyen su contraprestación no altera las condiciones normales de competencia entre los sujetos que los proveen, preocupación que sin duda está latente en la regulación de las exenciones subjetivas parciales en el ámbito del impuesto sobre

sociedades, y que por ello ha de entenderse que se trata de ingresos derivados de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica, amparados por la exención.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

El argumento esencial del recurso radica en que de la redacción del artículo 121, apartados 1 y 2, del TRLIS/2004 se desprende con claridad que el desarrollo de una explotación económica opera como límite a la exención de los rendimientos obtenidos por las entidades parcialmente exentas en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siendo precisamente la posibilidad de que dichas actividades constituyan una explotación económica la única justificación posible del apartado 2 de dicho artículo 121. Debemos recordar que el artículo 121.1 del TRLIS/2004 dice: «Estarán **exentas** las siguientes **rentas** obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior: **a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica**». Por su parte, el artículo 121.2 del TRLIS/2004 indica: «**La exención** a que se refiere el apartado anterior **no alcanzará** a los rendimientos de **explotaciones económicas**, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él».

En definitiva, la cuestión controvertida consiste en determinar si las rentas derivadas de la prestación de servicios de visado, obtenidas por los colegios profesionales, están exentas o no del impuesto sobre sociedades.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Hasta la fecha, el TEAC había mantenido en su Resolución de 23 de julio de 1999 (R. G. 1239/1996 [NFJ008190]) que «los ingresos obtenidos por los colegios profesionales por el ejercicio de su finalidad específica o de las actividades que constituyen su objeto social no son equiparables a los que se entienden por rendimientos de la explotación económica».

Sin embargo, este criterio resulta modificado por la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016 [NFJ065111]) al llegar a la conclusión de que debe: «Estimar el presente recurso y fijar como criterio que las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los colegios profesionales no están exentas del impuesto sobre sociedades al constituir dicha actividad una explotación económica».

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TEAC a través de esta resolución se ha dejado convencer por la AEAT de la incompatibilidad del apartado 1 a) del artículo 121 del TRLIS/2004, que indicaba que estaban exentas las

rentas obtenidas por un colegio profesional cuando «procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica», con el apartado 2 del mismo precepto, al señalar que: «La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él». Por último, el apartado 3 indicaba que: «Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

La interpretación que ahora acoge el TEAC, variando su criterio para hacerlo coincidente con la opinión de la AEAT, deja prácticamente vacío de contenido el régimen de exención parcial. ¿Cómo es posible ejercer una actividad coincidente con el objeto social de una entidad sin que exista organización de medios personales o materiales?

Como reconoce el propio director del Departamento de Inspección Financiera de la AEAT en su argumentación: «El régimen de las entidades parcialmente exentas es común a entidades de muy diversa naturaleza (entidades sin fines de lucro a las que no es aplicable la Ley 49/2002, los sindicatos, los colegios profesionales o la entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias...). Por tanto, **la justificación de las exenciones parciales del artículo 9.3 del TRLIS/2004 está en la propia naturaleza de las actividades que desarrollan estas entidades y que constituyen su objeto social o finalidad específica, actividades que el legislador entiende merecedoras de la exención en atención a su interés público siempre y cuando su realización no implique el desarrollo de una actividad económica**».

Ahora bien, no nos explica cómo se pueden ejercer esas actividades sin que exista una explotación económica, tal y como es definida en el artículo 121.3 del TRLIS/2004. Al contrario, según su razonamiento, todos los servicios que presta un colegio profesional, aunque sean de obligada recepción por los colegiados o usuarios, son una explotación económica. Para evitar entrar en la discusión sobre la obligatoriedad del servicio de visado compara la labor del colegio profesional con la que efectúan algunos profesionales oficiales, como registradores o notarios, señalando que si nadie discute que sus ingresos están sujetos a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, lo mismo debe hacerse con los colegios profesionales en el impuesto sobre sociedades. Sin embargo, el director de la AEAT se olvida de un matiz importante, el TRLIS/2004 concede una exención parcial subjetiva a determinados contribuyentes y, en concreto, a los colegios profesionales en atención a la función social que desarrollan, estableciendo que las actividades que constituyen su objeto social deben estar exentas.

Sinceramente, la redacción de la norma considero que tenía otro espíritu y finalidad, distinto al que defiende la AEAT y ha acogido el TEAC. Esta exención parcial se viene manteniendo en nuestro ordenamiento desde su introducción por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (LIS/1978), en su artículo 5.2, en términos prácticamente idénticos y aun actualmente vigentes. En su momento, se justificó la creación de esta exención parcial de carácter subjetivo «por el carácter socialmente protegible de sus actividades, que son necesarias en una sociedad pluralista

moderna, bien desde una óptica social, religiosa, ética, económica o política»¹. Si tenemos en cuenta el contexto social y jurídico en el que se aprueba esta norma, debe conectarse con los principios rectores de la política social y económica contenidos en los artículos 39 a 52 de la Constitución, que establecen unos principios programáticos para el sector público, que debe procurar alcanzar estos objetivos. Ahora bien, la tarea encomendada constitucionalmente se puede llevar a cabo de forma directa por las Administraciones públicas o a través de la colaboración con otras entidades, por lo general sin ánimo de lucro, como reconoció la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1984, de 7 de febrero, al afirmar en su fundamento jurídico tercero que: «es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general [...] se viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza con una actuación mutua Estado-Sociedad». Por tanto, la justificación de la inclusión de los colegios profesionales en la exención parcial subjetiva del impuesto sobre sociedades la encontramos en el artículo 52 de la Constitución, que reconoce la necesidad de la existencia de organizaciones profesionales que contribuyan a la defensa de los intereses económicos que les sean propios.

Pues bien, a la vista de este contexto normativo, considero que el legislador ha querido fomentar el desarrollo de las actividades de los colegios profesionales concediéndoles una exención subjetiva que debe alcanzar a sus actividades sociales, ya que con las mismas están coadyuvando a la consecución de un objetivo de política social y económica, conforme a los principios programáticos contenidos en nuestra Constitución. Por tanto, la justificación de las exenciones parciales está en la propia naturaleza de las actividades que desarrollan estas entidades y que constituyen su objeto social o finalidad específica, actividades que el legislador entiende merecedoras de la exención en atención a su interés público.

Así lo ha entendido también el TSJ de Castilla y León (Valladolid) en la Sentencia de 8 de noviembre de 2000 (rec. núm. 903/1996 [NFJ010330]) al afirmar: «Cuando el servicio que se presta es de los típicos del ente que lo presta, no puede ser catalogado el ingreso que genera como rendimiento de la explotación económica, y no puede sujetarse el mismo por este concepto, cayendo, sin embargo, de lleno, en el ámbito de la exención referida, que ni es un "privilegio", como argumenta con doctrina ya caduca y hoy acientífica la parte demandada, ni debe ser objeto de interpretación restrictiva ni extensiva, sino jurídica, sencillamente jurídica, como toda norma tributaria, sea de sujeción, no sujeción, exención o cualquier otro aspecto de las relaciones jurídicas o de las potestades administrativas tributarias».

Y este mismo criterio era el mantenido por el TEAC, como puede verse en su Resolución de 23 de julio de 1999, en la que se señala: «que los ingresos obtenidos por los colegios profesionales por el ejercicio de su finalidad específica o de las actividades que constituyen su objeto social no son equiparables a los que se entienden por rendimientos de la explotación económica».

¹ El Proyecto de Ley del impuesto sobre sociedades de 1978 y su discusión parlamentaria pueden consultarse en la *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 27/28, julio-diciembre, 1980, págs. 403 y ss.

Frente a este parecer, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT considera que no es aplicable la Resolución de 23 de julio de 1999 del TEAC porque se fundamente en la antigua regulación de la LIS/1978. Sin embargo, debo discrepar, ya que la normativa no dice hoy en día nada distinto a lo que establecía aquella regulación. El artículo 5.2 f) de la LIS/1978 declaraba exentos a los colegios profesionales con un límite: «La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio. A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos **con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios**».

Por su parte, el artículo 5 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades, regulaba el concepto de renta en los siguientes términos: «1. Componen la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos y menos las disminuciones patrimoniales. 2. Se consideran rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo: a) **Los procedentes de las explotaciones económicas de toda índole de las que sea titular**. b) Los derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a una explotación económica. c) **Los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica**». El Reglamento de 1978 distinguía entre las rentas provenientes de una explotación económica y las que lo hacían de las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad y así lo hace implícitamente toda la regulación legislativa del impuesto sobre sociedades, desde 1978, hasta nuestros días.

El TRLIS/2004 contenía una exención parcial en el artículo 9.3 y en el artículo 121, que no difería de la originaria. Es más, en la actualidad, el artículo 110 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS/2014) tampoco introduce ningún cambio significativo, al señalar que estarán exentas las siguientes rentas: «a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, **siempre que no tengan la consideración de actividades económicas**».

Actualmente, el artículo 5 de la LIS/2014 indica que: «Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Por consiguiente, a mi juicio, nada ha cambiado en todos estos años y sigue funcionando el régimen de exención parcial, con todas las imperfecciones y problemas que plantea y que vengo denunciando desde hace casi dos décadas, sin que se haya corregido legislativamente².

² Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

La Resolución del TEAC se fundamenta en dos sentencias que hacen referencia al viejo régimen de la LIS/1978: Esta interpretación resulta avalada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2010 (rec. núm. 9967/2004 [NFJ038077]) y de 17 de noviembre de 2010 (rec. núm. 940/2006 [NFJ041002]).

En la resolución comentada, el director de la AEAT afirma: «El artículo 121.2 del TRLIS define qué debe entenderse por rendimientos de explotación económica. De él se deduce que es la intervención en el mercado, produciendo un bien o servicio para su venta o prestación a cambio de un precio, lo que determina que estemos o no ante una explotación económica y no las características de dicho mercado y, en particular, el número de oferentes del mismo».

Ahora bien, el matiz, a mi juicio, radica en que no puede calificarse de explotación económica la actividad de visado, ya que no se lleva a cabo con una finalidad de intervención en el mercado, sino para ejecutar y realizar las funciones que la normativa tiene encomendada a una determinada corporación. No hacerlo así significaría dejar vacío de contenido el precepto.

La actividad de visado forma parte del objeto social o finalidad específica de los colegios profesionales como puede comprobarse por lo dispuesto en los artículos 1 y 5 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de colegios profesionales. En este sentido, el artículo 1 en su apartado tercero establece que: «Son **finés esenciales** de estas corporaciones la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación institucional exclusiva de las mismas cuando estén sujetas a colegiación obligatoria, la defensa de los intereses profesionales de los colegiados y la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados, todo ello sin perjuicio de la competencia de la Administración pública por razón de la relación funcional». Por su parte, el artículo 5 establece que son funciones de los colegios profesionales: «q) **Visar los trabajos profesionales de los colegiados en los términos previstos en el artículo 13**».

En virtud de los artículos transcritos resulta claro que el visado de los trabajos profesionales de los colegiados constituye una actividad de los colegios profesionales dirigida a cumplir los fines específicos que estas entidades tienen encomendados de ordenación del ejercicio de las profesiones, de defensa de los intereses profesionales de los colegiados y de protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados.

El problema radica en la interpretación que se está haciendo, al considerar que los ingresos por visado derivan del ejercicio de una explotación económica, por lo que no quedarían exentos del impuesto sobre sociedades, aun cuando, como se acaba de señalar, el visado constituya una actividad directamente relacionada con los fines específicos del colegio profesional.

La Resolución del TEAC de 1999, con un criterio a mi juicio mucho más acertado, realizaba un análisis en profundidad de la cuestión y concluía:

«Una vez examinados los preceptos del impuesto sobre sociedades que se refieren a esta materia, se debe analizar qué tipo de rendimientos constituyen los ingresos

obtenidos por el colegio profesional como consecuencia del visado de proyectos y por el descuento sobre honorarios.

Según el artículo 36 del RD 1471/1977, de 13 de mayo, por el que se aprueban los Estatutos del Consejo General y de los Colegios Oficiales de Aparejadores y Arquitectos Técnicos, entre las funciones que corresponden al colegio está la de "... visar los documentos relacionados con los trabajos profesionales particulares que realicen los colegiados a que hacen referencia los artículos 8 y 10 y que se ajusten a las normas reglamentarias y disposiciones vigentes, así como exigir, en su caso, el cumplimiento de este trámite. El visado a los solos efectos de estos Estatutos es el acto colegial, en virtud del cual, el colegio respectivo: a) Controla la titulación y colegiación de la persona cuyos servicios profesionales se contratan. b) Comprueba el contenido formal del contrato de arrendamiento de servicios profesionales o del trabajo realizado. c) Comprueba al visar el certificado final de obra si se han cumplido los requisitos exigidos por el Decreto 462/1971, de 11 de marzo, en lo que respecta a las competencias de aparejador o arquitecto técnico. El visado podrá ser otorgado o denegado...".

El artículo 43 añade que "los aparejadores y arquitectos técnicos someterán obligatoriamente al visado del colegio respectivo, sin exclusión alguna, todos sus contratos de trabajo profesionales, formulando igualmente, puntual declaración para su visado, de todos los trabajos en que intervengan en el ejercicio libre de la profesión. En este último caso vendrán obligados a efectuar el cobro de sus honorarios a través de los respectivos colegios y estar dados de alta en la Licencia Fiscal...".

Por lo que se refiere al descuento, también el artículo 36 se refiere como funciones propias del colegio "establecer obligatoriamente a través del colegio, los servicios para cobrar los honorarios profesionales que se devenguen por los trabajos particulares, abonando el colegiado al colegio los descuentos que corresponda, dentro de los límites que el colegio acuerde". Añadiéndose en el artículo 43 que: "los colegios... detraerán de los honorarios cobrados con su intervención, el porcentaje que para tal fin hubieran acordado sus órganos de gobierno...".

Por último el artículo 84 de la citada norma se refiere al régimen económico de los colegios indicando que serán recursos ordinarios: "... b) Los derechos de incorporación, así como las cuotas periódicas que los colegiados deben satisfacer. c) El porcentaje a detraer de los honorarios y sueldos, así como los derechos de visado...".

De todo ello se desprende que tanto el visado, como el cobro de honorarios con el descuento correspondiente, constituye una de las funciones específicas del colegio, prestándose tales servicios de forma exclusiva por el colegio y con carácter obligatorio.

Además **a través de la actividad de visado** y descuento colegial sobre honorarios, el colegio o sujeto que presta estos servicios **no pretende intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios a través del mercado, sino dar cumplimiento a normas jurídicas que regulan el ejercicio de la actividad de aparejadores y arquitectos técnicos.** Por otro lado, tales servicios se prestan en exclusiva por los colegios,

lo que determina que la aplicación de una exención a los ingresos que constituyen su contraprestación no altere las condiciones normales de competencia entre los sujetos que los proveen, preocupación que sin duda está latente en la regulación de las exenciones subjetivas parciales en el ámbito del impuesto sobre sociedades.

A la vista de lo que antecede hay que entender que los ingresos o rendimientos aquí cuestionados provienen propiamente de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica, debiendo, en consecuencia quedar exentos del impuesto, ya que la normativa del impuesto sobre sociedades distingue entre tales rendimientos y los provenientes de explotaciones económicas como conceptos diferentes».

Suscribo plenamente este razonamiento, ya que es el que pretende la exención parcial, cualquier otro solo conduce a vaciar de sentido a la exención.

Así ocurre con la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017, ya que considera que la prestación del servicio de visado exige «una ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos por parte del colegio profesional». Además, el TEAC ahora considera que el colegio profesional asume riesgos en su actividad de visado, lo que supone, a su juicio, un hecho revelador de la existencia de una actividad económica.

Concluye el TEAC señalando que: «El artículo 121 del TRLIS excluye de la exención los rendimientos de explotaciones económicas. De la definición que da de estos se colige que es la intervención en el mercado, produciendo un bien o servicio para su venta o prestación a cambio de un precio, lo que determina que estemos o no ante una explotación económica y no las características de dicho mercado ni el número de oferentes del mismo».

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el TEAC concluye que las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los colegios profesionales no están exentas del impuesto sobre sociedades por proceder del ejercicio de una actividad económica.

Si esta interpretación se extiende se dejaría totalmente vacía de contenido a la exención parcial en cuanto a las rentas procedentes del objeto o finalidad de las entidades no lucrativas, ya que siempre va a existir una organización de medios personales o materiales para la obtención de tales rentas coincidentes con su labor social. Si tenemos en cuenta que no es la primera vez que la Administración entiende que las cuotas asociativas pueden implicar el pago de un servicio, nos encontraríamos con que estas entidades solo tendrían exentas las rentas procedentes de donativos. Por otro lado, si nos fijamos en este régimen fiscal especial, en el que no son deducibles los gastos en actividades de interés general, si sujetamos a gravamen los ingresos, pero no permitimos deducir ciertos gastos vinculados al objeto o finalidad de la entidad, la estaremos haciendo tributar por una base imponible ficticia, con un claro perjuicio, por ejemplo, frente a las sociedades mercantiles. Por ello, abogo por una modificación del sistema, eliminando el régimen de exenciones, pero ampliando el concepto de gasto deducible para estas entidades. Si el colegio

profesional se puede deducir todos sus gastos en actividad colegial, seguro que no tendría ningún inconveniente en que todas sus rentas estuvieran sujetas a gravamen.

Desde luego, se impone una revisión del régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas en el impuesto sobre sociedades, y no en el sentido en el que lo han hecho las últimas reformas introducidas por la LIS/2014, que ha igualado su tipo de gravamen al general y ha ampliado la obligación de declarar y presentar autoliquidación, al rebajar los límites. La reforma debe servir para concederles un auténtico incentivo fiscal, lejos de interpretaciones restrictivas como la que acabamos de analizar y que, como ya he indicado, debería partir de un cambio de concepción en su régimen de tributación: sujeción plena, ampliación de gastos deducibles y tipo de gravamen acorde a su objeto y finalidad, para que los posibles beneficios no sujetos a tributación puedan ser reinvertidos en mayor medida en su actividad.

Bibliografía

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, CEF.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [1998]: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid.

– [2003]: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EJERCICIO 2016 (CASO PRÁCTICO)

José Rivaya Fernández-Santa Eulalia

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El presente caso práctico tiene por objeto analizar, a través de ejemplos prácticos, las últimas novedades que, tanto desde el punto de vista legal, como desde el punto de vista de la formación de criterio administrativo, han afectado al IRPF, todas ellas con una importante incidencia en la autoliquidación a presentar en relación con el periodo impositivo de 2016. Así, por ejemplo, se analizan las implicaciones que en el ámbito del IRPF ha tenido el Real Decreto-Ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo; el reciente pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central a propósito de la tributación de las prestaciones por maternidad; o el criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la posibilidad de que en el ámbito de este impuesto y a efectos de calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica se cumpla el requisito de la persona empleada mediante la externalización de la gestión de los alquileres. Estos son solo unos ejemplos de los variados y actuales temas que se tratan en el presente supuesto práctico.

Palabras clave: IRPF, declaración del impuesto, ejercicio 2016 y caso práctico.

ENUNCIADO

Don Manuel (45 años) y doña Luisa (35 años) se encuentran casados bajo el régimen económico matrimonial de separación de bienes. Tienen tres hijos (Manuel, Alejandro y Fernando), de 7, 4 y 2 años, respectivamente. Doña Luisa percibió tras el parto del tercero de sus hijos la correspondiente prestación por maternidad sobre la que la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) practicó una retención a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del 2%. Además, doña Luisa consignó la citada renta en la declaración del impuesto correspondiente al año 2014 por lo que acabó tributando por ella a su tipo medio de gravamen. En relación con la tributación de esta renta, doña Luisa se encuentra muy intrigada pues últimamente la prensa viene informando de que la prestación de maternidad no tributa en el IRPF. De esta forma, decide consultar a su asesor quien le informa de que, efectivamente, los tribunales han declarado la exención de la renta por lo que debería, cuanto antes, presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF de 2014 con el objeto de recuperar el impuesto indebidamente ingresado por la prestación por maternidad. Además, el asesor le indica que si no reclama cuanto antes corre el riesgo de que le prescriba el derecho a solicitar la rectificación.

Doña Luisa se había divorciado de su anterior pareja, Javier, con el que contrajo matrimonio muy joven y con el que tuvo dos hijos (Juan y Luis). Con motivo del divorcio se atribuyó la guarda y custodia de los hijos a doña Luisa, en exclusiva, por lo que actualmente viven con don Manuel, doña Luisa y los tres hijos de estos. El exmarido de doña Luisa abona una anualidad por alimentos de 6.000 euros en virtud de sentencia firme dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 26 de la ciudad de Valencia. Los hijos (Juan y Luis) tienen 13 y 11 años, respectivamente.

Con la familia vive doña Amparo, tía de don Manuel, y de la que, años atrás, fue declarado judicialmente tutor. Doña Amparo tiene 78 años de edad y tiene reconocida una minusvalía del 70%. Además, según la Resolución de la Conselleria de Bienestar Social de la Generalitat Valenciana, doña Amparo precisa la ayuda de terceras personas, percibiendo por ello una ayuda a la dependencia reconocida al amparo de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. Su importe asciende a 3.000 euros. Además de esta renta doña Amparo percibe una pensión de viudedad que asciende (en cómputo anual) a 8.000 euros.

Don Manuel es ingeniero de caminos, canales y puertos y ostenta la condición de socio y administrador único de una sociedad (Proyectos y Vías, SL) cuyo objeto social es la redacción de proyectos de ingeniería de obras públicas y privadas así como la dirección de obra de aquellos proyectos que le sean contratados. Además, presta servicios de enseñanza siendo los destinatarios de tales servicios jóvenes ingenieros aspirantes a ingresar en el Cuerpo de Ingenieros de caminos, canales y puertos del Estado.

La sociedad está participada en un 50% por don Manuel y el resto del capital pertenece a otros dos socios que ostentan cada uno de ellos una participación del 25%.

Los estatutos de la sociedad no reconocen el carácter remunerado del cargo.

A lo largo de 2016 se producen los siguientes hechos con trascendencia tributaria para la declaración del impuesto:

1. Don Manuel prestó servicios profesionales para Proyectos y Vías, SL, de la que, como ya hemos visto, ostenta la condición de socio. Como contraprestación por la prestación de sus servicios don Manuel ha venido percibiendo de la sociedad una retribución mensual de 6.000 euros. Por su parte, los otros dos socios habrían percibido a lo largo del año una retribución de 3.000 euros mensuales cada uno de ellos.

El importe neto de la cifra de negocios y los gastos soportados por la sociedad en el desarrollo de su actividad son los siguientes:

INCN	850.000
Aprovisionamientos	100.000
Servicios exteriores	35.000
Amortizaciones	20.000
Gastos de personal	170.000
Gastos financieros	15.000
Resultado neto previo	510.000

Don Manuel le plantea a su asesor fiscal la duda de cuál es el importe por el que debe valorar sus servicios, pues es conocedor de la existencia de actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) tendentes a comprobar el valor de este tipo de operaciones y no quiere correr riesgos de ningún tipo.

Para el desarrollo de la actividad, la sociedad cuenta con la correspondiente organización de medios materiales y personales. En concreto, tiene contratados dos administrativos, un técnico de obras públicas y dos ingenieros de caminos canales y puertos, todos ellos en régimen de dependencia laboral. Las retribuciones anuales de cada uno de los dos ingenieros de caminos ascienden a 50.000 euros. La retribución del técnico de obras públicas a 30.000 euros y la de los dos administrativos a 20.000 euros cada uno de ellos.

Por otro lado, la sociedad también presta servicios de formación a terceros, principalmente alumnos recién salidos de la escuela de Caminos que han decidido dar el salto a la Administración y preparar para ello la oposición al Cuerpo de Ingenieros del Estado.

Los ingresos derivados de la realización de esta actividad ascienden a 60.000 euros (que se entienden incluidos en el importe neto de la cifra de negocios de la tabla anterior) siendo el único gasto necesario para su obtención el correspondiente al alquiler de las aulas en las que se imparten las clases. El gasto total derivado del arrendamiento de las aulas ascendió a 8.000 euros.

Las actividades realizadas por la sociedad se encuentran encuadradas en los siguientes epígrafes de la CNAE: 71.12 (Servicios Técnicos de Ingeniería) y 85.59 (Otra educación n.c.o.p.).

2. Don Manuel y doña Luisa adquirieron en 2007 la vivienda que, hasta el momento, constituye su vivienda habitual. Para ello solicitaron y obtuvieron de la entidad financiera en la que mantenían sus cuentas y con la que habitualmente operaban un préstamo con garantía hipotecaria. El tipo de interés pactado por las partes fue el euríbor a 12 meses + 0,30, si bien el contrato establecía una revisión semestral del tipo de interés. Además, en el contrato de préstamo con garantía hipotecaria que firmaron con la entidad de crédito se incluyó una cláusula (conocida como cláusula suelo) que impedía a los prestatarios beneficiarse de bajadas del euríbor por debajo del 1,7%, siendo el interés mínimo a abonar al banco del 2%.

En todos y cada uno de los periodos impositivos desde que se adquirió la vivienda aplicaron la deducción por inversión en vivienda habitual coincidiendo en todos ellos la base de la deducción aplicada con el importe máximo establecido en cada momento por la ley.

A lo largo de 2016 un amigo del matrimonio les comenta que el Tribunal Supremo había anulado cláusulas como las que incorporaba su contrato de préstamo y que debían hacer algo para impedir que el banco siguiera aplicando abusivamente dicha cláusula. Sin embargo, don Manuel, aconsejado por su asesor, decidió no iniciar ninguna acción contra el banco pues, según su asesor, las cantidades que, en su caso, obtuviese de prosperar la reclamación tendrían que «tributar» en el IRPF. A pesar de ello, y antes de que concluyera el periodo impositivo, don Manuel recibió una comunicación del banco por la que se le indicaba que debido a un reciente pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se había anulado la citada cláusula y se le había reconocido el derecho al cobro del exceso de las cantidades pagadas con respecto a las que habría tenido que haber pagado de no haberse limitado la posibilidad de beneficiarse de las bajadas del euríbor.

De esta forma, el banco ingresa en su cuenta corriente 15.000 euros por los intereses pagados en exceso y 3.500 euros por los intereses generados por las cantidades anteriores.

3. El pasado 15 de septiembre de 2016 el matrimonio vendió por 350.000 euros un apartamento situado en la localidad alicantina de Moraira que había adquirido en enero 2010. La adquisición se realizó por 120.000 euros, importe por el que se au-

toliquidó el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Dado que en aquel momento carecían de ahorros suficientes para poder pagar la totalidad del precio al contado se solicitó y obtuvo un préstamo con garantía hipotecaria por un importe de 60.000 euros. Para la tramitación del préstamo hubo de solicitarse una tasación actualizada del valor de la vivienda, de la que resultó un valor de la vivienda de 250.000 euros.

Los anteriores dueños, de nacionalidad británica, tenían mucha urgencia en recuperar la inversión en su día realizada lo que facilitó que la negociación concluyera favorablemente a los intereses del matrimonio que gracias a ello consiguió un auténtico «chollo». Sin embargo, tras haber transcurrido tres años y nueve meses desde la presentación de la autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas don Manuel y doña Luisa recibieron en septiembre de 2013 la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación de valores, que incluía la correspondiente propuesta de liquidación, en la que se incrementaba el valor real del inmueble hasta los 250.000 euros resultantes de la tasación efectuada por la sociedad de tasación. A pesar de las alegaciones formuladas por el matrimonio (en las que se defendía que el valor real del bien coincidía con el valor declarado), el órgano competente dictó liquidación que fue notificada el día 15 de marzo de 2014. El importe de la cuota adicional liquidada ascendía a 10.400 euros, resultado de aplicar el tipo de gravamen aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles vigente en aquel momento (8%) sobre la diferencia entre el valor declarado y el valor comprobado (130.000 €). Además, se le liquidaron los correspondientes intereses de demora.

Antes de vender el apartamento se interesaron por las consecuencias fiscales que, en el ámbito del IRPF, tendría la transmisión del inmueble.

4. Con motivo del nacimiento de su tercer hijo, don Manuel y doña Luisa decidieron adquirir un vehículo nuevo aprovechando para ello el enésimo Plan PIVE puesto en marcha por el Gobierno. Por ser titular de una familia numerosa y, además, adquirir un vehículo híbrido y «enchufable» el Ministerio de Industria les subvencionó con la cantidad de 3.000 euros. Antes tuvieron que dar de baja el vehículo que hasta entonces utilizaba la familia y que tenía una antigüedad de más de 10 años.
5. El matrimonio era titular de un paquete de 80.000 acciones de Repsol adquiridas a un precio de 11,80 euros/acción. El día 15 de septiembre Repsol acordó repartir un dividendo con cargo a reservas voluntarias (de libre disposición) para lo que la entidad recurrió, como venía siendo habitual en los últimos años, al denominado programa «Dividendo flexible», programa que permitía a los accionistas optar por acudir a la ampliación de capital liberada (en la proporción de 1 acción nueva por cada 8 antiguas) o cobrar el dividendo en efectivo (ya vendiendo al propio banco los derechos de suscripción que le corresponden en la ampliación de capital y renunciando

la entidad, en todo caso, al ejercicio de los derechos sobre las nuevas acciones que hubiese adquirido en ejecución de dicha oferta, por lo que no adquirirá estas acciones en autocartera). Además, podrían optar por vender los derechos de suscripción que le correspondieran en la citada ampliación de capital en el mercado secundario.

Pues bien, el matrimonio decide vender la mitad de los derechos de suscripción que le corresponden (40.000) en el mercado secundario y ejercer el resto de derechos, suscribiendo gratuitamente el número de acciones que resulte de la proporción ya indicada (1 acción nueva por cada 8 antiguas). Al ser el precio de cotización de los derechos en el momento de la venta de 0,05 euros/derecho el matrimonio obtiene por su venta 2.000 euros.

6. Doña Luisa, que necesitaba dar un impulso a su carrera profesional, decidió hace unos meses estudiar un posgrado (MBA) en una conocida escuela de negocios que ha terminado recientemente. Fruto de una idea de negocio que tuvo con otra compañera de curso (María José), ambas se decidieron a iniciar una aventura empresarial. Para ello, constituyeron una sociedad anónima a la que aportan los ahorros que cada una tenía. En concreto, se decide una aportación inicial de 6.000 euros cada una de ellas. La sociedad se constituyó con la denominación social de Emprendedoras, SA. Sin embargo, la puesta en marcha del negocio requería de una inversión adicional. Así, tras acudir a diversos bancos ninguno de ellos les proporciona el capital que precisan por no ver claro el futuro del negocio proyectado.

Cuando estaban a punto de «tirar la toalla», y tras entrevistarse con un conocido inversor de «capital semilla» (don Miguel), consiguen que este se comprometa a realizar una aportación de 40.000 euros. La inversión se canaliza vía aportación de capital, para lo que se adopta el correspondiente acuerdo de ampliación con renuncia de las socias al derecho preferente de suscripción de las nuevas acciones. Esta operación tiene lugar el 1 de junio de 2016.

El capital aportado les permite realizar las inversiones necesarias para poner en marcha el negocio y adquirir los elementos del inmovilizado necesarios para comenzar a dar sus primeros pasos.

Transcurridos dos años desde la constitución de la sociedad, don Miguel decide deshacer su inversión vendiéndola a doña María y a doña Ana, que se hacen como consecuencia de ello con el 100% del capital social (50% cada una de ellas).

Don Miguel, por su parte, adquiere con el producto de la venta de las acciones un paquete de acciones de otra sociedad de nueva creación.

Doña Luisa le formula las siguientes preguntas a su asesor:

¿Existe algún incentivo fiscal para operaciones como la descrita? En caso de responder afirmativamente ¿qué requisitos resultan exigibles para su aplicación? ¿La venta por don Miguel de las acciones de la sociedad Emprendedoras, SA tiene algún tipo de beneficio fiscal? ¿Cuál?

7. Antes de que se acordara judicialmente su incapacidad, doña Amparo adquirió en 2009, 2010 y 2011 participaciones preferentes emitidas por una conocida entidad de crédito. En cada uno de dichos años percibió unos intereses del 7% del capital invertido (que ascendió a 100.000 €). Dichos intereses fueron declarados en cada una de las autoliquidaciones que por el IRPF de dichos años presentó doña Amparo.

De acuerdo con la Resolución de 16 de abril de 2013 de la Comisión Rectora del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), en mayo de 2013 se procede a convertir dichos valores en acciones. El valor de las acciones en ese momento era del 80% del capital invertido, es decir, 80.000 euros. Durante el mismo ejercicio 2013 dichas acciones se transmitieron por un precio de 75.000 euros.

En junio de 2016 el juzgado dicta sentencia y declara la nulidad de los contratos de compra de participaciones preferentes. Doña Amparo había instado, una vez vendidas las acciones recibidas en el canje, la nulidad del contrato de compra de las participaciones preferentes, para lo que fue empujada por su sobrino don Manuel quien consideraba un abuso de que a su pobre tía se le hubiese vendido un producto financiero como aquel.

Como consecuencia de la sentencia, la entidad bancaria tiene que restituir el capital invertido incrementado con los intereses legales devengados desde que se hizo la orden de suscripción, y descontando los intereses que se hubieran percibido durante el periodo de tenencia de las participaciones preferentes. Asimismo, el cliente debe entregar todos los títulos a la entidad bancaria. Además, se condena a la parte demandada al pago de las costas procesales.

8. El día 1 de mayo de 2016 doña Luisa firmó con una importante empresa multinacional del sector del automóvil un contrato de arrendamiento de la vivienda que había heredado de su abuela. En el contrato se estipula que el inmueble se va a destinar a la vivienda habitual del nuevo director general y de su familia que van a trasladarse a la ciudad de Valencia procedentes de Alemania. La renta prevista en el contrato, que tiene una duración de tres años (renovable), asciende a 2.000 euros/mes. Además, los gastos de suministros son de cuenta de la empresa arrendataria, si bien, para evitar problemas, deciden mantener la cuenta de don Manuel como cuenta de cargo. A continuación, y dentro de los cinco primeros días del mes siguiente, don Manuel se compromete a remitir a la empresa arrendataria todas las facturas. Esta deberá abonar en el plazo de dos días hábiles desde la recepción del correo electrónico con la copia de las facturas el importe facturado por las compañías suministradoras. En concreto, las facturas pagadas por don Manuel y reembolsadas por la empresa arrendataria a lo largo del periodo impositivo ascienden a 8.000 euros distribuidos según el siguiente detalle:

• Luz	1.200
• Agua	6.000
• Gas	800

Además, doña Luisa se compromete a realizar unas obras de conservación en la vivienda (pintura y acuchillado del parqué) cuyo valor asciende a 10.000 euros. Tales obras se realizan antes de la firma del contrato y como requisito previo a su firma.

El resto de los gastos asociados a la vivienda son:

• IBI	600
• Comunidad	1.500
• Seguridad	500
• Seguro multirriesgo	450

Desde el día 1 de enero y hasta la fecha en que se firmó el contrato, la vivienda estuvo desocupada. Su valor catastral asciende a 150.000 euros (revisado en 2004), correspondiendo un 25% al valor del suelo. El valor de la vivienda a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones fue de 300.000 euros, satisfaciendo 4.000 euros a notario y registrador y 6.000 euros por el propio impuesto.

9. Además de la vivienda a que se refiere el apartado anterior, don Manuel es propietario de dos viviendas, dos plazas de garaje y un local comercial que se encuentran en el mismo edificio sito en una céntrica calle de Valencia. Tales inmuebles se adquirieron tiempo atrás mediante un contrato de permuta de suelo a cambio de obra futura que había celebrado con una importante empresa promotora local. El solar le había sido donado por su padre años antes de fallecer. Todos ellos estuvieron arrendados a lo largo de 2016.

Por otro lado, es propietario proindiviso de una finca rústica sita en la localidad de Ontinyent (Valencia) que arrienda a un agricultor de la zona. La finca se destina al cultivo de la vid para la venta de la uva que esta produce a una conocida bodega de la comarca.

Toda la gestión de los arrendamientos, tanto de los inmuebles a que se refiere el presente apartado, como la del inmueble a que se refiere el apartado anterior, son gestionados por una reputada empresa dedicada a la prestación de servicios de gestión, asesoramiento y llevanza de contabilidad de aquellas personas que, como don Manuel, propietarios de un considerable patrimonio inmobiliario y que no desean implicarse demasiado en la gestión de los alquileres, están dispuestos a pagar una determinada cantidad en concepto de honorarios por la prestación de este tipo de servicios.

Don Manuel y doña Luisa tienen dudas acerca de la calificación de estas rentas como rendimientos del capital mobiliario o como rendimientos de actividades económicas, por lo que plantean la cuestión a su asesor fiscal de cara a la confección de la autoliquidación del IRPF de 2016.

10. Don Manuel había adquirido acciones de Bankia con motivo de su salida a bolsa. Años más tarde, tras conocerse que la entidad no había informado a los inversores

de su verdadera situación patrimonial y financiera, decidió demandar judicialmente a la entidad, resolviéndose en 2016 la nulidad de la compra y ordenándose la devolución por la entidad del precio satisfecho más los correspondientes intereses, procediendo don Manuel a la devolución a la entidad de las acciones.

Doña Luisa, que también compró acciones de la misma entidad financiera, no demandó a la entidad pues creía que los bancos siempre ganaban en sus «peleas» con los clientes. Por tal motivo, decidió vender en 2015 las acciones adquiridas con motivo de la oferta pública de suscripción de acciones realizada por la entidad con una pérdida equivalente a la mitad de la inversión (suscribió acciones por un valor de 3.000 € y vendió por un valor de 1.500 €). Sin embargo, a lo largo de 2016 Bankia abrió el proceso para devolver toda la inversión a los accionistas minoristas que acudieron a la salida a Bolsa de la entidad en 2011. El procedimiento arbitrado les permite recuperar el 100% de lo invertido más unos intereses compensatorios para lo que se aplica un interés del 1% de las cantidades invertidas. En el caso concreto de doña Luisa el importe a recuperar ascendió al valor de la pérdida generada con ocasión de la transmisión de las acciones. Con carácter previo, hubo de formalizar la solicitud de devolución y de firmar un acuerdo transaccional por el que se comprometía a no interponer acciones judiciales contra la entidad y manifestaba darse por satisfecha con la solución arbitrada.

En el año en que tuvo lugar la transmisión de las acciones (2015), doña Luisa declaró la correspondiente pérdida patrimonial calculada por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de las acciones.

SOLUCIÓN

1. INCIDENCIA EN EL IRPF DE DON MANUEL Y DOÑA LUISA DE LAS CUESTIONES PLANTEADAS EN LA INTRODUCCIÓN DEL SUPUESTO

Analizaremos en el presente apartado las cuestiones relativas a la situación personal y familiar de don Manuel y doña Luisa así como, particularmente, la tributación de la prestación por maternidad que la TGSS satisfizo a doña Luisa durante el periodo en el que disfrutó del periodo de descanso laboral previsto legalmente.

En primer lugar, y por lo que se refiere a la incidencia de las circunstancias personales y familiares en el IRPF de don Manuel y doña Luisa, procede analizar, en primer lugar, el importe del mínimo personal de cada uno de los contribuyentes así como, en su caso, los importes de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Para ello realizaremos nuestro análisis, en primer lugar, bajo la premisa de que se opta por el régimen de tributación individual, régimen más favorable para el matrimonio. A continuación, analizaremos la posibilidad de que la unidad familiar opte por el régimen de tributación conjunta, las personas que, en su caso, se integrarán en ella, así como, finalmente, las consecuencias derivadas del ejercicio de dicha opción.

El régimen de los mínimos personales y familiares se encuentra previsto en los artículos 56 a 61, ambos inclusive, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF). Según el artículo 56 de la LIRPF, el mínimo de los contribuyentes es de 5.550 euros para el año 2016 (este importe no ha sufrido actualización desde su modificación en 2014 –con efectos para 2015– por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre) correspondiendo a ambos cónyuges (don Manuel y doña Luisa) idéntica cuantía. Además, al no ser ninguno de los dos mayor de 65 años y, por tanto, no procede ni el incremento de 1.150 euros anuales (previsto para los mayores de 65 años) ni el de 1.400 euros anuales (este previsto para los mayores de 75 años).

En segundo lugar, y por lo que se refiere al mínimo por descendientes (art. 58 de la ley), a efectos de su aplicación, el número de orden de estos se establece en función de la edad de los que den derecho a aplicar este mínimo por descendientes, comenzando por el de mayor edad y sin computar a estos efectos aquellos descendientes que, en su caso, hubieran fallecido en el ejercicio con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. Y es que la LIRPF establece cuantías distintas en función de que se trate del primero, segundo, tercero, cuarto (y siguientes) descendiente, lo que hace necesario arbitrar un criterio de reparto de tales cuantías entre todos ellos.

El criterio del reparto en función de la edad se desprende, entre otras, de la Consulta V1374/2010, de 18 de junio (NFC0385539), de la Dirección General de Tributos (DGT). Además, en dicha consulta se afirma que «en los supuestos de separación matrimonial, el mínimo por descendiente corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del impuesto, al tratarse del progenitor que convive con aquellos, y ello tanto en el periodo impositivo en que se dicte la resolución judicial como en los sucesivos». Por lo tanto, según los criterios expuestos, y por lo que se refiere al mínimo por descendientes correspondientes a los hijos que doña Luisa tuvo en su anterior matrimonio (Juan y Luis), esta computará por entero el mínimo que proceda al tener atribuida, en exclusiva, su guarda y custodia. Don Manuel, por su parte, no podrá computar importe alguno por estos dos descendientes al no ser descendientes suyos. Con respecto a los hijos comunes, al tener ambos progenitores el derecho a su aplicación, su importe deberá prorratearse por partes iguales (art. 61.1.ª de la LIRPF). En este sentido, mientras que don Manuel computará por el primer descendiente común (Manuel) el 50 % de 2.400 euros (cuantía del mínimo correspondiente al primer descendiente según el art. 58 de la LIRPF), doña Luisa computará el 50 % de 4.000 pues, para ella, Manuel es, a estos efectos, el tercer descendiente. El resto de las cuantías correspondientes a los mínimos por descendientes son, por cada uno de los hijos, las siguientes:

Hijos	Don Manuel	Doña Luisa
Juan	-	2.400
Luis	-	2.700
Manuel	1.200	2.000
Alejandro	1.350	2.250
Fernando	2.000	2.250
Totales	4.550	11.600

En conclusión, de acuerdo con el criterio señalado en la consulta citada *ut supra* cada cónyuge aplicará el mínimo que corresponda por cada uno de los descendientes propios (en la medida en que les corresponda la guarda y custodia de los hijos) y, a continuación, los importes que correspondan por cada uno de los comunes, asignando las cuantías previstas en el artículo 58 de la LIRPF en función del orden que, por razón de la edad, corresponda a cada uno de ellos. Por lo tanto, doña Luisa computará dos descendientes propios (correspondiendo a estos las cuantías que el art. 58 de la LIRPF asigna a los dos primeros descendientes) y tres descendientes comunes (correspondiendo a estos las cuantías que el art. 58 de la LIRPF asigna a los descendientes tercero, cuarto y siguientes). Por su parte, don Manuel computará exclusivamente el mínimo correspondiente a los descendientes comunes (asignando a cada uno de ellos las cuantías correspondientes al primero, segundo y tercer descendientes, respectivamente).

A continuación, y por lo que se refiere al mínimo por ascendientes, podría plantearse la posibilidad de que don Manuel computara el mínimo por ascendientes por su tía doña Amparo, de la que fue designado tutor. De proceder su aplicación, el importe del mínimo por ascendientes ascendería a 2.550 euros (suma del mínimo que con carácter general corresponde por cada ascendiente que conviva con el contribuyente –1.150 € anuales– más el importe adicional que, por ser mayor de 75 años, prevé el art. 59.2 de la LIRPF –1.400 € anuales–). Además, por tener una discapacidad superior al 65 % y acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas habría que añadir el importe del mínimo por discapacidad del ascendiente. En concreto, el artículo 60 de la LIRPF reconoce el derecho a aplicar un mínimo por discapacidad de 9.000 euros anuales cuando el ascendiente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 % (circunstancias ambas que concurren en el caso de doña Amparo) a lo que habrá que añadir, en concepto de gastos de asistencia, 3.000 euros anuales por necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

Pues bien, a pesar de que el texto legal no contiene disposición alguna de lo que, a estos efectos, debe entenderse por ascendiente o descendientes, es decir, si cabe entender que solo se incluyen a los ascendientes o descendientes en línea recta o si, por el contrario, también cabe entender incluidos a los ascendientes o descendientes a línea colateral; y, por otro lado, si solo se

incluyen a los ascendientes y descendientes por consanguinidad o si el concepto debe entenderse limitado a los parientes consanguíneos; la DGT ha interpretado que solo procede la aplicación de los mínimos cuando el vínculo de parentesco sea en línea recta por consanguinidad o por adopción, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (tíos, o tíos abuelos) o por afinidad (suegros). En concreto, se afirma en la Consulta V2366/2011, de 6 de octubre (NFC042627), que:

«La norma tributaria considera que el concepto de ascendiente que da derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes son los padres, abuelos, bisabuelos, etc. de quienes desciende el contribuyente y que estén unidos a este por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción sin que se entiendan las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral o por afinidad. Además, la figura jurídica de la tutela (artículo 222 y siguientes del Código Civil) no se contempla para la aplicación del mínimo por ascendientes».

Por lo tanto, don Manuel no podrá aplicar en su declaración el mínimo por ascendientes en relación con su tía al no ser ascendiente en línea recta. Además, la propia contestación concluye que la aplicación del mínimo por ascendientes no se contempla respecto de la figura jurídica de la tutela.

En el caso de que se optara por la tributación conjunta, la unidad familiar sería la prevista en el artículo 82.1.1.ª de la LIRPF (la integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera: los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos; y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada). Por lo que se refiere a los hijos que deben integrarse en la unidad familiar, se plantea en el presente supuesto la duda de si los hijos de doña Luisa habidos de un anterior matrimonio pueden integrarse en la unidad familiar con su padrastro y hermanastros. Pues bien, la DGT se decanta por entender que sí, si bien para ello exige que la madre (o, en su caso, el padre) tengan atribuida en exclusiva la guarda y custodia de los hijos. En concreto, en la Consulta V1846/2012, de 21 de septiembre (NFC045385), se afirma lo siguiente:

«Lo primero que debe señalarse es que la presente contestación se realiza bajo la consideración que se desprende del escrito de consulta en el sentido de que la mujer del consultante tiene atribuida en su totalidad la guarda y custodia de su hijo habido del anterior matrimonio, esto es, no se trata de guarda y custodia compartida.

[...] si el interesado opta por presentar, junto a su cónyuge, la declaración por el impuesto en su modalidad de tributación conjunta, deberá incorporar a la misma todos los hijos menores de edad, ya sean comunes o no, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos. Por tanto, en el presente caso, la unidad familiar estaría formada por los dos cónyuges y el hijo menor con independencia de que este no sea común.

En la modalidad de tributación individual nunca podría incorporar el interesado en su declaración el hijo de su mujer al no ser descendiente del interesado, en lo que

a la aplicación del mínimo por descendientes se refiere y que se regula en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

En el caso de que nazca un hijo del nuevo matrimonio, lo dicho en relación a la tributación en su modalidad de conjunta valdría igualmente para este supuesto. En tal situación, la unidad familiar la integrarían los cónyuges y los dos hijos menores de edad».

Por otro lado, y por lo que se refiere a la cuestión relativa a la tributación de la prestación por maternidad, procede señalar, en primer lugar, que esta es una prestación económica que trata de cubrir la pérdida de rentas o ingresos que sufren los trabajadores cuando se suspende el contrato o se interrumpe su actividad para disfrutar de los periodos de descanso por maternidad, adopción, acogimiento y tutela, legalmente establecidos. Con carácter general, la prestación económica consiste en un subsidio equivalente al 100% de la base reguladora correspondiente, que se reconoce a todos los trabajadores que disfruten los periodos de descanso laboral legalmente establecidos en los supuestos de maternidad biológica, gestación por sustitución, adopción, acogimiento familiar y tutela. La duración del periodo de descanso es, también con carácter general, de 16 semanas ininterrumpidas. Se trata, en definitiva, de una renta sujeta al IRPF (que se califica como rendimiento del trabajo) y respecto de la que existen dudas sobre su exención, particularmente a raíz de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. núm. 967/2014 [NFJ064395]) según la cual la prestación por maternidad percibida por la actora del Instituto Nacional de la Seguridad Social tiene que estar forzosamente incluida en el tercer párrafo del artículo 7 h) de la LIRPF, ya que ese precepto reconoce tal beneficio tributario, con carácter general, en su párrafo tercero y lo que hace en el párrafo cuarto es ampliar el beneficio fiscal a las prestaciones que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

Sin embargo, por medio de una reciente Resolución de 2 de marzo de 2017 (R. G. 7334/2016 [NFL017608]) en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1, letra d)¹, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), iniciado por acuerdo de la vocal coordinadora/duodécima del Tribunal Económico-Ad-

¹ Según la redacción dada a este precepto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT: «Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia».

ministrativo Central (TEAC) de 21 de diciembre de 2016, a iniciativa propia, dicho tribunal ha concluido lo siguiente a propósito de la tributación de la prestación por maternidad:

«La lectura del art. 7 h) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) nos permite observar que el legislador a la hora de establecer el alcance de la exención contemplada en dicho precepto, concreta el mismo atendiendo al elemento subjetivo de quien es el pagador de las prestaciones, y en función de ese elemento subjetivo en cada caso delimita la exención con extrema precisión o bien en términos genéricos. Así al concretar las prestaciones a cargo de la Seguridad Social las determina con suma precisión, llegando incluso a concretar los preceptos que las regulan. De forma que, las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance el mencionado art. 7 h), son las "prestaciones familiares" reguladas en el Capítulo IX del Título II del RDLeg. 1/1994 (TRLGSS). Sin embargo, al determinar las prestaciones a cargo de otros entes distintos a la Seguridad Social a los que extiende su alcance la exención de la letra h), el legislador emplea unos términos más genéricos. Así declara exentas "las demás" prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad. El uso del determinante "demás" comporta que el legislador se está refiriendo a las otras prestaciones públicas, distintas de las que están a cargo de la Seguridad Social, las cuales ya tienen su reflejo específico. Igualmente el legislador determina en unos amplios términos "las prestaciones públicas por maternidad" a cargo de las comunidades autónomas o entidades locales que gozan en todo caso de exención, pero como puede verse el legislador excluyó, en este caso, la referencia expresa a las prestaciones por maternidad a cargo de la Seguridad Social, con lo que implícitamente excluye de la exención a estas últimas, y ello en coherencia con la pormenorizada delimitación que efectúa en el primer párrafo de la letra h) del art. 7 del alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social.

Tampoco encuentra acomodo la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social en el art. 7 z) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), pues esta se refiere a "prestaciones y ayudas familiares" percibidas de cualquier Administración Pública, de forma que la prestación debe tener el calificativo de "familiar" y las prestaciones familiares que como tales satisface la Seguridad Social son las reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social, entre las que como ya se ha indicado no se encuentra la prestación por maternidad, regulada en el Capítulo IV bis de dicho Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social. Por tanto, debe concluirse que el legislador ha delimitado el alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social con suma precisión, de forma que el principio de especialidad normativa, en cuya virtud la norma especial prevalece sobre la general, determina que al contener la Ley una expresa delimitación de las concretas prestaciones a cargo de la Seguridad Social exentas, no podamos extender la exención de las prestaciones a cargo de la Seguridad Social más allá de sus estrictos términos, al amparo de supuestos de exención que el legislador establece para otras prestaciones públicas distintas.

El distinto trato tributario de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social respecto a las prestaciones por maternidad satisfechas por los demás entes públicos,

no es algo caprichoso sino que obedece a la distinta naturaleza de las prestaciones, lo que justifica ese trato fiscal diferenciado. Así, la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir a la retribución normal –no exenta en el IRPF– que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso. En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social, son meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección».

Por lo tanto, en caso de que doña Luisa siga los consejos de su asesor e inste la rectificación de la autoliquidación del IRPF de 2014 a través del procedimiento previsto en los artículos 120.3 de la LGT y 126 a 130 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), el procedimiento finalizará con una resolución desestimatoria. Lo mismo ocurrirá si dicha resolución es recurrida en vía administrativa, teniendo en cuenta que el criterio que se desprende de la resolución que se ha citado es vinculante, no solo para la propia Administración tributaria competente para instruir y resolver el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, sino también para todos los tribunales económico-administrativos.

2. ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS PLANTEADOS EN LOS PUNTOS 1 AL 10 DEL ENUNCIADO

2.1. PUNTO 1: TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES

Las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas deben valorarse, según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS) y 41 de la LIRPF (que simplemente se limita a remitirse a lo que al respecto establezca la LIS debiendo entenderse realizada esta remisión al vigente art. 18 de la LIS).

Son operaciones vinculadas, de acuerdo con el artículo 18 de la LIS, las realizadas, entre otros, por una sociedad y sus socios. No obstante, en el último párrafo del apartado segundo se señala que 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 %. Este porcentaje (25 %) resulta ser superior al que el artículo 16 del TRLIS venía exigiendo para que existiera vinculación (5 %) constituyendo esta una de las principales novedades introducidas en el régimen de operaciones vinculadas por la LIS.

De hecho, la exposición de motivos de la LIS la menciona como una de las principales novedades del régimen de operaciones vinculadas:

«El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

En el ámbito de las operaciones vinculadas esta ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.

También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 % de participación.

Por otra parte, en relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia. **Asimismo, se establecen en esta ley reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.**

Por último, deben mencionarse la modificación del régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso, y la estancueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos, como pudiera ser el supuesto del valor en aduana».

Pues bien, en nuestro supuesto, don Manuel dispone de una participación del 50 % en el capital de Proyectos y Vías, SL, superior, por tanto, al umbral del 25 % a partir del cual cabe considerar la existencia de vinculación. En consecuencia, los servicios que preste a la sociedad deben ser valorados, de acuerdo con lo hasta ahora expuesto por su valor normal de mercado.

Sin embargo, por tratarse de servicios profesionales (los prestados por don Manuel a la sociedad) y ser esta, a su vez, una sociedad dedicada a la prestación de servicios profesionales, deben aplicarse las normas especiales de cuya existencia advierte, como hemos visto, la exposición de motivos. Dicha especialidad consiste, en realidad, en establecer una suerte de puerto seguro. En

efecto, en la medida en que se cumplan las circunstancias que a continuación veremos, habrá que entender que la valoración convenida coincide con la que habrían convenido partes independientes, sin que, por tanto, pueda determinarse la existencia de un valor de mercado distinto del convenido, incluso cuando por aplicación de alguno de los métodos de comprobación del valor previstos en el artículo 18 de la LIS pudiese llegarse a uno distinto.

Tales circunstancias son:

- 1.º Que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

En nuestro caso, la sociedad presenta la siguiente distribución de ingresos:

- 790.000 euros por la prestación de servicios profesionales.
- 60.000 euros por la prestación de servicios de educación.

El porcentaje de ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales asciende, como vemos, al 95,95 % por lo que sí se cumple esta primera circunstancia.

Respecto de qué debe entenderse por *ingresos que procedan del ejercicio de actividades profesionales*, la DGT ha interpretado que estos son los que derivan de la prestación de servicios profesionales, esto es, los enumerados en la sección 2.ª y 3.ª de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (IAE), objetivamente consideradas, con independencia de lo establecido en la regulación de las sociedades profesionales². Es decir, que el requisito no se cumple solo por las sociedades profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, sino, en general, por todas aquellas sociedades que, aun no habiéndose constituido al amparo de la Ley 2/2007, se dediquen a la prestación de servicios de naturaleza profesional, entendiéndose por tales, como ya hemos indicado, los clasificados en las secciones 2.ª y 3.ª de las tarifas del IAE. En nuestro caso, dicha condición recae exclusivamente en los servicios profesionales de ingeniería, no en los educativos (clasificados en la sección 1.ª de las tarifas), pero aun así la condición se cumple sobradamente.

Por otro lado, el requisito relativo a la necesidad de contar con medios materiales y humanos *adecuados* constituye un concepto jurídico indeterminado que habrá que analizar caso por caso. En el presente caso, no obstante, entendemos que sí se entiende cumplido el requisito pues la sociedad dispone de diversos empleados (dos ingenieros superiores, un ingeniero técnico y dos administrativos) y,

² Véase la Consulta V1484/2010, de 30 de junio (NFC038671).

además, utiliza para su prestación local, mobiliario y equipos informáticos, medios estos que resultan adecuados para la prestación de los servicios propios de la actividad desarrollada.

- 2.º Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

Por lo tanto, para que pueda entenderse de aplicación este precepto la retribución de los socios profesionales deberá ser, al menos, de 382.500 euros (75 % de 510.000). De ser, al menos, de dicho importe y cumpliéndose el resto de los requisitos legalmente previstos, la retribución podrá considerarse de mercado.

- 3.º Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
- a) Que se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 - b) Que no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios-profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

La retribución a percibir por cada socio-profesional no debería depender, en definitiva, del porcentaje de participación en el capital de la sociedad sino de su contribución a la buena marcha de la sociedad, es decir, del volumen de facturación generado por cada uno de los socios, debiendo constar por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables para su reparto.

Además, no puede ser como vemos inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios-profesionales.

En nuestro ejemplo, la sociedad tiene contratados dos ingenieros de caminos, canales y puertos en régimen de dependencia laboral que cumplen funciones análogas a las de los socios profesionales (salvo las de dirección y gestión de la sociedad) percibiendo por ello una retribución global de 100.000 euros, siendo la media de lo percibido de 50.000 euros. El resultado de multiplicar la retribución media de los profesionales de la sociedad con análogas funciones a las desarrolladas por los socios profesionales por 1,5 asciende a 75.000 euros.

En consecuencia, la retribución a atribuir a cada uno de los socios profesionales no debería ser inferior a 75.000 euros (50.000 × 1,5). Por lo tanto, los 382.500 euros que representan el 75 % del resultado a repartir entre los socios-profesionales en concepto de retribución por la

prestación de servicios a la sociedad deberían a su vez distribuirse entre los socios de forma que ninguno de ellos percibiera una retribución inferior a 75.000 euros.

No obstante, el incumplimiento de este requisito en relación con alguno de los socios-profesionales, no impediría la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales. Por lo tanto, sería el socio-profesional respecto del que no se cumpliera este requisito en relación con el cual la Administración tributaria podría entrar a comprobar la correcta determinación del valor del servicio prestado a la sociedad.

Por otra parte, entendemos que en este caso no procedería la aplicación del criterio mantenido por el TEAC en su Resolución de 2 de marzo de 2016 (R. G. 8483/2015 [NFJ062096]) en la que, tras analizarse el supuesto de una entidad que realizaba una actividad de prestación de servicios, prestados personalmente por la administradora única de esa entidad, siendo esta la circunstancia determinante para la contratación de los citados servicios por terceros independientes, concluyó que debía determinarse si siendo el mismo, o sustancialmente el mismo, el servicio que prestaba la persona física a la sociedad vinculada y el que prestaba esta última a terceros independientes, careciendo la sociedad de medios para realizar la operación si no era por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, la aplicación del método de precio libre comparable tenía necesariamente que incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad cuando del análisis del supuesto de hecho se derivaba que la sociedad no aportaba valor añadido —o su valor es residual— a la labor de la persona física más allá de los gastos fiscalmente deducibles que se centralizaban en la sociedad.

En definitiva, una de las circunstancias relevantes en el análisis del supuesto de hecho analizado en la resolución citada era que la sociedad carecía de medios para prestar los servicios que facturaba a terceros, todo lo contrario de lo que exige el artículo 18.6 de la LIS, pues en este artículo, como ya hemos visto, se exige que la sociedad tenga una organización *adecuada* de medios, personas y materiales.

Es en ese contexto —el de ausencia de medios— en el que cobra sentido la conclusión alcanzada por el TEAC: la prestación de servicios a los terceros es perfectamente comparable a la prestación de servicio por el socio a la sociedad, no existen diferencias significativas en cuanto a las características de los servicios prestados, toda vez que estos son sustancialmente iguales, pues en los servicios que presta la entidad a los terceros independientes se exige que sea el propio socio quien los preste. Tampoco se aprecian diferencias significativas en cuanto a las características de los mercados en los que se prestan los servicios, puesto que en ambos casos se trata del mismo mercado en el que la contratación se realiza atendiendo a las características y condiciones personales de la persona que habrá de prestar el servicio. Tratándose de servicios prestados por la misma persona, el socio, no se aprecian tampoco entre ambas operaciones diferencias destacables en cuanto a las responsabilidades, riesgos o beneficios para las partes contratantes derivados de los términos contractuales. En conclusión, el TEAC no apreció en este caso un particular valor añadido por la sociedad que exigiera el reconocimiento de un margen de beneficio para dicha entidad como ajuste a practicar sobre el precio de las operaciones con terceros independientes. Teniendo en cuenta el carácter personalí-

simo de los servicios prestados por la sociedad, que exigen la necesaria intervención del socio, resulta claro que no podía prestar dichos servicios con independencia de la persona física vinculada.

De ahí que, en opinión del Tribunal Central, no sea necesario practicar ajuste alguno en el seno del análisis funcional, toda vez que las diferencias entre las operaciones comparables no son significativas. Cosa distinta es que en la aplicación del método del precio libre comparable deban tenerse en cuenta determinadas correcciones como consecuencia de los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido la sociedad.

Por tanto, cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se derive que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido –o siendo este residual– a la labor de la persona física, *es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una «operación no vinculada comparable», no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad*, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Insistimos en que las premisas de las que parte la resolución del TEAC no se dan en la relación profesional/societaria existente entre don Manuel (protagonista de nuestro supuesto) y Proyectos y Vías, SL, por lo que la valoración de los servicios que aquel preste a la sociedad se entenderá que coincide con el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado al cumplirse las circunstancias previstas en el artículo 18.6 de la LIS.

En caso de no cumplirse tales circunstancias, los servicios deberían valorarse adecuadamente, para lo que debería utilizarse alguno de los métodos de valoración previstos en el artículo 18.4 de la LIS, siendo el método del precio libre comparable el que más se aproximaría a la valoración de mercado.

2.2. PUNTO 2: CONSECUENCIAS FISCALES DERIVADAS DE LA ANULACIÓN DE LAS DENOMINADAS CLÁUSULAS SUELO

La cuestión que se plantea en el enunciado es la relativa a la tributación de las cantidades percibidas como consecuencia de la anulación de las cláusulas suelo. Se trata de una materia recientemente regulada en el Real Decreto-Ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo (BOE de 21 de enero de 2017).

La norma se publica con el objetivo de regular las consecuencias derivadas de la sentencia del TJUE de 21 de diciembre de 2016, en los asuntos acumulados C-154/15, C-307/15 y C-308/15 (NCJ061848).

Según se desprende de la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 1/2017, el 9 de mayo de 2013, el Tribunal Supremo analizó en su Sentencia número 241/2013, en el marco de una acción colectiva ejercitada por una asociación de consumidores contra varias entidades bancarias, el carácter abusivo de las cláusulas suelo, declarando su nulidad. Sin embargo, la declaración de nulidad no afectaría ni a las situaciones definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada ni a las cantidades satisfechas antes del 9 de mayo de 2013.

El Tribunal Supremo consideró que las cláusulas examinadas, las denominadas «cláusulas suelo», si bien superaban el control de transparencia formal a efectos de su inclusión como condición general de los contratos, no superaban en cambio el control de transparencia material exigible en las cláusulas de los contratos suscritos con consumidores, y declaró la nulidad de las cláusulas, pero no de los contratos en los que se insertaban, cuya subsistencia mantuvo pese a aquella declaración de nulidad parcial.

El Tribunal Supremo limitó temporalmente la retroactividad y se fundó en tres motivos: a) las cláusulas suelo no se consideran abusivas en sí mismas, sino que su abusividad deriva de la falta de transparencia material o sustantiva sobre el concreto contenido en su incorporación al contrato; b) la buena fe del círculo de los interesados –toda vez que las entidades de crédito habían cumplido con la normativa sectorial sobre transparencia–; y c) el hecho, que el Tribunal Supremo calificó como notorio, de que dicha retroactividad causaría grave trastorno al orden público económico.

La limitación de la eficacia retroactiva fue confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de marzo de 2015 en el seno de una acción individual interpuesta frente a una de las entidades parte en el proceso judicial resuelto por la Sentencia de 9 de mayo de 2013. Fijó como doctrina que, cuando en aplicación de la doctrina fijada en la sentencia de 2013 se declare abusiva una cláusula suelo, la devolución al prestatario se efectuará a partir de la fecha de publicación de la sentencia de 2013.

No obstante, diversos tribunales españoles cuestionaron ante el TJUE la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la base del Derecho de la Unión Europea mediante diversos reenvíos prejudiciales. El 21 de diciembre de 2016 el TJUE ha dictado sentencia en los asuntos acumulados C-154/15, C-307/15 y C-308/15 (NCJ061848) dando respuesta esas cuestiones prejudiciales.

En ella, el Tribunal de Justicia ha fallado que el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, sobre cláusulas abusivas en los contratos celebrados con los consumidores, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una jurisprudencia nacional que limita en el tiempo los efectos restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de dicha directiva, de una cláusula contenida en un contrato celebrado con un consumidor por un profesional, circunscribiendo tales efectos restitutorios exclusivamente a las cantidades pagadas indebidamente en aplicación de tal cláusula con posterioridad al pronunciamiento de la resolución judicial mediante la que se declaró el carácter abusivo de la cláusula en cuestión.

El Tribunal de Justicia ha fundamentado el fallo en dos razonamientos esenciales. En primer lugar, la sentencia considera que la apreciación de la abusividad por falta de transparencia

material que realizó el Tribunal Supremo tiene por fundamento el artículo 4, apartado 2 de la directiva en relación con el artículo 3, y que no cabe apreciar que el Tribunal Supremo hubiera ido más allá del ámbito definido por la propia directiva. Y, en segundo lugar, afirma que la cláusula contractual declarada abusiva nunca ha existido, de modo que ha de restaurarse la situación de hecho y de derecho en que se encontraría el consumidor en esta situación, toda vez que, de otro modo, se pondría en cuestión el efecto disuasorio pretendido por el artículo 6 de la mencionada norma europea.

Pues bien, a la vista del pronunciamiento del Tribunal de Justicia como era previsible que supusiera el incremento de las demandas de consumidores afectados solicitando la restitución de las cantidades pagadas en aplicación de las cláusulas suelo, el Gobierno consideró de extraordinaria y urgente necesidad arbitrar un cauce sencillo y ordenado, de carácter voluntario para el consumidor, que facilitase que pudiese llegar a un acuerdo con la entidad de crédito que les permitiera solucionar sus diferencias mediante la restitución de dichas cantidades.

En este sentido, es importante resaltar que la medida trata, además, de evitar que se produzca un aumento de los litigios que tendrían que ser afrontados por la jurisdicción civil, con un elevado coste a la Administración de Justicia por cada pleito y un impacto perjudicial para su funcionamiento en forma de incremento sustancial del tiempo de duración de los procedimientos.

Con esta reforma se pretende, en definitiva, una intervención y regulación mínima, dando a los consumidores un instrumento que les permita obtener una rápida respuesta a sus reclamaciones.

El Real Decreto-Ley 1/2017 se aprovecha, además, para regular el tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivados de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales. A tal efecto, se aprueba una modificación de la LIRPF mediante la incorporación de una nueva disposición adicional cuadragésimo quinta.

Antes de analizar el contenido de la citada disposición adicional y las consecuencias que la misma tiene en el supuesto de hecho planteado en nuestro supuesto, debe destacarse el ámbito temporal de aplicación de la medida. Así, la disposición final primera del Real Decreto-Ley 1/2017 dispone que:

«Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y ejercicios anteriores no prescritos, se añade una nueva disposición adicional cuadragésima quinta a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, con la siguiente redacción: [...]».

Como vemos, la norma nace con efecto retroactivo, aplicándose no solo al propio periodo impositivo en que ha sido objeto de aprobación (2016), sino también en los periodos impositivos no prescritos.

Pues bien, de acuerdo con lo previsto en la nueva disposición adicional cuadragésimo quinta, las cantidades en efectivo que se perciban por los contribuyentes en concepto de devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos, no se integrarán en la base imponible. Es decir, no están sujetas a gravamen.

Por lo tanto, don Manuel no tendrá que tributar ni por los 15.000 euros correspondientes a la devolución del exceso de los intereses satisfechos al banco como consecuencia de la aplicación de la cláusula suelo ni por los 3.500 euros correspondientes a los intereses indemnizatorios.

Sin embargo, y en la medida en que las cantidades satisfechas a la entidad financiera hayan formado parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la comunidad autónoma, se perderá el derecho a practicar la deducción en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en los ejercicios respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), sin inclusión de intereses de demora.

Es decir, que don Manuel deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo de 2016 las cantidades indebidamente deducidas en los periodos impositivos de 2012, 2013, 2014 y 2015, periodos impositivos no prescritos al tiempo de la presentación de la autoliquidación de aquel ejercicio.

Destaca de este procedimiento de regularización arbitrado por el Gobierno la remisión a lo dispuesto en el artículo 59 del RIRPF, eximiendo a los contribuyentes que se hayan visto afectados por la cláusula suelo de la obligación de presentar autoliquidaciones complementarias por cada uno de los periodos impositivos en los que se aplicó la deducción así como de la obligación de abonar los correspondientes intereses de demora y recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones.

En definitiva, como ya señalábamos, las deducciones indebidamente aplicadas se suman a la cuota líquida del periodo impositivo de 2016 sin exigencia, a diferencia de lo que señala en el artículo 59.1 del RIRPF, de intereses de demora.

2.3. PUNTO 3: PRINCIPIO DE UNICIDAD DE LAS VALORACIONES. EFECTOS EN EL ÁMBITO DEL IRPF

El Tribunal Supremo dictó dos sentencias en sendos recursos de casación para la unificación de doctrina (Sentencia de 15 de enero de 2015, rec. núm. 1370/2013 [NFJ057175] y Sentencia de

21 de diciembre de 2015, rec. núm. 2068/2014 [NFJ061286]), en las que, por primera vez, extendieron su doctrina relativa al principio de unidad de valoraciones tributarias a la determinación del valor de adquisición de elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial producida en una ulterior transmisión de los mismos.

Tradicionalmente el principio de unidad de valoraciones, por contraposición al principio de estanciedad (que venía siendo defendido hasta el momento por la Administración tributaria), viene a sostener que la valoración de un concreto elemento determinante de una obligación tributaria, realizada por una Administración tributaria, resulta vinculante para otras Administraciones tributarias respecto de los tributos gestionados por estas últimas. Las notas principales de esta doctrina son:

- 1.^a La necesidad de analizar cada caso teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza y entre los diferentes medios de valoración utilizados en la comprobación administrativa, de manera que el principio de unidad de valores solo opera si las normativas aplicables en ambos casos remiten a iguales parámetros de valoración.
- 2.^a No es un obstáculo para la aplicación del principio de unicidad de valores el hecho de estemos ante actuaciones de administraciones tributarias distintas, cuando una de ellas es la estatal y la otra una comunidad autónoma en un impuesto del Estado cuya gestión se le ha cedido.

Las Sentencias de 15 de enero de 2015 y de 21 de diciembre de 2015, relativas ambas a supuestos de transmisiones de inmuebles cuya previa adquisición se había realizado a título oneroso, concluyen que el valor de adquisición de dichos inmuebles a considerar para el cálculo de la ganancia de patrimonio en el IRPF debe coincidir con el valor comprobado en su momento por la correspondiente Administración tributaria a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO) que gravó la adquisición, lo que vendría a suponer una extensión de la primera de las ideas expuestas, ya que en adquisiciones a título oneroso el artículo 35 de la LIRPF se remite a la regla del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado, sin remitirse a parámetros análogos a los considerados en las comprobaciones de valor realizadas a efectos el ITPO, como son el valor real o el de mercado.

Por consiguiente, y en atención al carácter reiterado de las sentencias, debemos concluir que resulta plenamente aplicable la doctrina del Tribunal Supremo a efectos del cálculo en el IRPF de las ganancias o pérdidas producidas en la transmisión de elementos patrimoniales, en aquellos supuestos en los que el obligado tributario alegue y acredite un valor comprobado a efectos del ITPO que gravó la adquisición del elemento.

De esta forma, don Manuel y doña Luisa podrán considerar que el valor de adquisición del inmueble es el valor comprobado por la Administración tributaria autonómica a efectos del ITPO. En definitiva, aun cuando el valor de adquisición satisfecho, según la escritura pública de adqui-

sición (y, en su caso, demás justificantes de gastos inherentes a su adquisición) fuese de 120.000 euros, en la medida en que ha habido una comprobación del valor que ha concluido con una liquidación firme en la que se ha considerado que el bien tiene un valor real de 250.000 euros, este será considerado como valor de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF.

2.4. PUNTO 4: TRIBUTACIÓN DE LAS SUBVENCIONES CONCEDIDAS POR EL MINISTERIO DE INDUSTRIA EN EL MARCO DE LOS DENOMINADOS PLANES PIVE

En relación con la ayuda percibida por el matrimonio en el marco del Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (Plan PIVE) hay que estar a lo dispuesto en el artículo 33 de la LIRPF, que define las ganancias y pérdidas patrimoniales como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por la ley se califiquen como rendimientos.

De la definición prevista en el artículo 33.1 podemos concluir que una ganancia patrimonial será calificada como tal en la medida en que se produzcan las dos circunstancias exigidas en el artículo (variación en el valor del patrimonio del contribuyente producida como consecuencia de cualquier alteración en su composición) y, además, siempre que no quepa calificar la renta como rendimiento (del capital, etc.). Y es que, en efecto, recuérdese que existen determinadas variaciones del valor del patrimonio producidas como consecuencia de alteraciones en la composición del patrimonio del contribuyente a las que la LIRPF califica expresamente como rendimientos. Es el caso, por ejemplo, de los rendimientos derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de activos financieros (representativos de la cesión a terceros de capitales propios) a los que la LIRPF otorga la calificación de rendimientos del capital y no como ganancias patrimoniales.

Pues bien, cuando se obtienen subvenciones o ayudas públicas (las percibidas en el marco del Plan PIVE lo son) se dan las circunstancias previstas en el artículo 33.1 de la LIRPF para poder calificar la renta como ganancia patrimonial, sin que exista ningún otro precepto de la LIRPF que le atribuya carácter de rendimiento.

Además, la propia LIRPF nos da una pista sobre cuál debe ser la correcta calificación de este tipo de rentas al disponer el artículo 14.2 c) que:

«c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i) y j) de este apartado».

Es decir, que al regular las reglas especiales de imputación temporal y referirse expresamente a las ayudas públicas, la propia LIRPF califica expresamente estas como ganancias patrimoniales.

No existiendo duda, por tanto, de su calificación como ganancia patrimonial, estas se integrarán en la base general del impuesto por no derivar de la transmisión de un elemento patrimonial (art. 48 de la LIRPF).

En conclusión, la obtención de una ayuda pública en el marco del Plan PIVE para la adquisición de un vehículo constituye para el beneficiario una ganancia patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición (incorporación del importe dinerario de la ayuda) y no calificarse por la LIRPF como rendimiento.

El importe de la ganancia será la cuantía dineraria de la subvención obtenida. En nuestro caso, la subvención asciende a 3.000 euros por lo que todo su importe se integrará en la base general como ganancia patrimonial.

Además, como ya hemos anticipado, con carácter general las ganancias patrimoniales derivadas de la obtención de subvenciones o ayudas públicas se imputan al periodo impositivo de su cobro. Sin embargo, la doctrina administrativa³ ha entendido, en este caso particular, que la alteración en la composición del patrimonio se entiende producida en el momento en que el organismo otorgante comunica la concesión al solicitante. Las características especiales que concurren en esta subvención en cuanto a su operativa (aplicación por los puntos de venta adheridos al Programa PIVE de la deducción del importe de la subvención en el precio de adquisición) y el hecho de estar condicionada la subvención a la aplicación en la factura de compraventa correspondiente, de un descuento mínimo de 1.000 euros por vehículo, lleva a considerar que la alteración patrimonial se produce respecto a esta subvención en el momento de la adquisición del vehículo, momento en que, a través del descuento, se le produce al comprador beneficiario la alteración patrimonial al «activarse» la ayuda del Plan PIVE.

La ganancia patrimonial deberá imputarse, por tanto, al periodo impositivo de 2016, año en el que se adquiere el vehículo al concesionario.

2.5. PUNTO 5: TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN. RÉGIMEN VIGENTE EN 2016 Y COMPARACIÓN CON EL RÉGIMEN APLICABLE A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2017

Tal y como dijimos en un trabajo previo⁴, el régimen de tributación de las rentas derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción era sumamente ventajoso (al menos en lo que se refería a las operaciones realizadas con valores admitidos a negociación en alguno de los mer-

³ Véase la Consulta de la DGT V1679/2016, de 19 de abril (NFC059503).

⁴ «Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ejercicio 2015 (caso práctico)», *RCyT. CEF*, núm. 356 (mayo 2015), págs. E1-E46.

cados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades) por cuanto del mismo se derivaba un diferimiento en su tributación.

En efecto, de acuerdo con la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, la venta de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación no genera renta gravable alguna sino que, en el importe obtenido, se minoraba el valor de la cartera y solo si lo obtenido con su venta supera el valor de adquisición, entonces su titular tendrá que tributar por dicho exceso en concepto de ganancia patrimonial. De esta forma –decíamos– la ganancia patrimonial tributaría cuando se produjera la transmisión de las acciones pues al haber disminuido el valor de adquisición de las acciones la ganancia patrimonial obtenida será necesariamente superior en un importe equivalente a lo previamente obtenido con la venta de los derechos.

El proyecto de ley de modificación de la LIRPF (el que finalmente cristalizó en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la LIRPF, el TRLIRNR y otras normas tributarias) contenía una modificación del artículo 37.1 a) de la LIRPF que obligaba a los contribuyentes que realizaran este tipo de operaciones a tributar inmediatamente (en el periodo impositivo en el que se produjera la transmisión) disponiendo a tal efecto la modificación proyectada del artículo lo siguiente:

«El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores **tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión**».

Sin embargo, la entrada en vigor de dicha modificación se pospuso hasta el 1 de enero de 2017, de forma que hasta dicha fecha seguirá resultando de aplicación el régimen de diferimiento antes expuesto.

En este sentido, y también con efectos 1 de enero de 2017, se introduce en la LIRPF una disposición transitoria vigésimo novena por el apartado noventa y cinco del artículo primero de la Ley 26/2014 en la que se establece que:

«Disposición transitoria vigésima novena. *Transmisiones de derechos de suscripción anteriores a 1 de enero de 2017.*

Para la determinación del valor de adquisición de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 37 de esta ley, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar».

Fue este régimen de tributación el que dio lugar a la generalización entre las sociedades cotizadas de los programas de retribución al accionista denominados «dividendo flexible», todos ellos instrumentados mediante ampliaciones de capital liberadas en las que se asignaba a los accionistas un número de derechos equivalente a las acciones que poseían. Estos, una vez recibidos los derechos debían decidir si vendían los derechos en el mercado, si los vendían a la propia sociedad (con el compromiso de esta de no ejercer los derechos, lo que equivalía a cobrar en efectivo el dividendo) o si suscribían acciones en la ampliación liberada. En definitiva, cualquiera que fuera la denominación comercial utilizada por las empresas su atractivo para los accionistas se encontraba, precisamente, en la existencia de un favorable régimen fiscal. Así, la renta que de otro modo habría tributado en la forma prevista para los dividendos con sujeción a la correspondiente retención a cuenta del IRPF (art. 25.1 de la LIRPF) solo lo hacía en la medida en que se vendieran los derechos a la propia sociedad o, en su caso, cuando las acciones acabaran siendo vendidas.

En concreto, y por lo que se refiere a la tributación de este tipo de programas de retribución al accionista, la DGT en Consulta V0848/2010, de 28 de abril (NFC038013) (complementada por la número V2206/2010, de 4 de octubre [NFC039458]) resolvió lo siguiente en relación con cada una de las alternativas que se le planteaba al inversor:

- **Suscripción de acciones:** la entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportará la obtención de renta para aquellos. No obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. La fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas será la que corresponda a las acciones de las cuales procedan (art. 37.1 a) de la LIRPF).
- **Transmisión en el mercado de los derechos de suscripción:** las previsiones contenidas en el artículo 37.1 a) de la LIRPF respecto del tratamiento aplicable en la transmisión de derechos de suscripción resultarán aplicables a la transmisión de los derechos de suscripción derivados de la ampliación de capital con cargo a reservas. En consecuencia, el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción en el mercado minorará el valor de adquisición de las acciones de las que procedan. No obstante, si dicho importe superase el valor de adquisición de las citadas acciones, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el periodo impositivo en que se produzca la transmisión.
- **Venta al propio banco de los derechos de suscripción por los titulares de derechos de asignación gratuita por los derechos no ejercitados ni transmitidos en el mercado:** dicha compensación tiene por objeto garantizar a aquellos la percepción de una determinada remuneración (normalmente se fija un precio fijo) con independencia de la valoración en el mercado de los derechos de asignación y de que los derechos adquiridos finalmente se ejerciten o no, por lo que no procede aplicar el tratamiento propio de la transmisión de los derechos de suscripción, sino el corres-

pondiente a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad conforme a lo dispuesto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF.

Respecto a los titulares de los derechos de suscripción adquiridos en el mercado, que no acudan a la ampliación de capital suscribiendo las acciones totalmente liberadas que les correspondan sino que perciban la citada compensación, resultará asimismo de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1 a) de la LIRPF.

Esta calificación comporta el sometimiento a retención de las cantidades satisfechas a los titulares de los derechos de suscripción de acuerdo con lo previsto en los artículos 90 a 94 del RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Por lo que respecta al importe obtenido por la venta de los derechos que no hayan sido adquiridos en el mercado, es decir, los que correspondan a los socios por tal condición, podrá aplicarse hasta el 31 de diciembre de 2014 la exención prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF en los términos previstos en dicho precepto⁵.

Pues bien, en nuestro supuesto, dado que el matrimonio vende la mitad de los derechos, el importe obtenido minorará el valor de adquisición de la cartera que, suponiendo que no se haya visto alterado por operaciones previas, quedará valorada de la siguiente forma:

• Valor de adquisición	80.000
• Importe obtenido por la venta de derechos	2.000
• Valor de adquisición	78.000

Por otro lado, la adquisición de 4.000 nuevas acciones totalmente liberadas tampoco da lugar a la tributación de renta alguna. En concreto, la adquisición de acciones totalmente liberadas dará lugar a la distribución del valor de adquisición de las acciones de las cuales proceden entre todas las acciones, tanto estas como las nuevas. Ello dará lugar a una disminución del valor unitario de adquisición de las acciones con lo que en el momento de la transmisión la ganancia patrimonial será mayor, consiguiéndose aquí también un diferimiento de la renta.

Debido a la importancia del cambio normativo nos parece oportuno resaltar que las transmisiones de derechos de suscripción que se produzcan a lo largo del presente ejercicio (2017) tributarán íntegramente como ganancias patrimoniales.

Asimismo, debemos recordar que en materia de retenciones, la Ley 26/2014 modificó los artículos 100.1 y 101.6 de la LIRPF, igualmente con efectos desde 1 de enero de 2017, en cuyos últimos párrafos, conforme a dicha modificación, se establece respectivamente lo siguiente: «En las transmisiones de derechos de suscripción, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta por

⁵ Tal exención solo resulta de aplicación a las operaciones que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2014 pues la exención prevista en el artículo 7 y) de la LIRPF ha sido derogada con efectos 1 de enero de 2015.

este impuesto, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión», y «El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre la ganancias patrimoniales derivadas de derechos de suscripción será el 19%». Es decir, que a partir de 1 de enero de 2017 las rentas derivadas de la venta de derechos de suscripción no solo estarán sujetas al impuesto en el mismo periodo impositivo de su obtención sino que, además, se someterán al sistema de retenciones a cuenta del IRPF.

2.6. PUNTO 6: LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ENTIDADES DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN

A la primera de las cuestiones planteadas por doña Luisa a su asesor habría que contestar que, efectivamente, la adquisición de una participación en el capital de una sociedad anónima de nueva creación goza de un incentivo fiscal consistente en una deducción en cuota del importe invertido con una base máxima de deducción de 50.000 euros y un porcentaje de deducción del 12%.

La deducción en cuestión se encuentra regulada en el artículo 68.1 de la LIRPF que fue introducida en la LIRPF por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, incorporándose al apartado primero del artículo aprovechando el hueco que había dejado la derogada deducción por inversión en vivienda habitual.

Según el preámbulo de la citada ley:

«Con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o "business angel", o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, se establece un nuevo incentivo fiscal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Se tendrá derecho a una deducción en la cuota estatal del IRPF con ocasión de la inversión realizada en la empresa de nueva o reciente creación. En la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo entre tres y doce años, se declara exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga, siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación».

Vemos como los destinatarios últimos del beneficio o incentivo fiscal previsto en el artículo 68.1 de la LIRPF no son tanto los emprendedores que arriesgan su capital para poner en marcha un negocio sino quienes le acompañan como socios en esa aventura aportando no solo capital, sino también, en su caso, sus conocimientos empresariales o profesionales para la puesta en marcha de la sociedad. Además, la aplicación de la deducción está condicionada, como a continuación veremos, a que por dicho inversor se vendan las acciones o participaciones representativas del capital invertido en un plazo no superior a 12 años por lo que el objetivo de política econó-

mica perseguido, en última instancia, con este beneficio fiscal es tratar de favorecer la financiación empresarial de proyectos que, en otro caso, tendrían un difícil acceso a la financiación por las dificultades de recurrir a la financiación ajena. Y es que no debemos olvidar que esta «nueva» deducción fue aprobada en un contexto económico caracterizado por la grave situación económica y financiera que atravesaba nuestro país. El Gobierno, consciente de la necesidad de reactivar el tejido empresarial español, gravemente deteriorado como consecuencia de la crisis inmobiliaria, se encontró en la tesitura de aprobar normas que favorecieran, en la medida de lo posible, el cambio de ciclo y, lo que es más importante, el cambio de mentalidad en lo que al denominado autoempleo se refiere. En relación con todo ello se afirmaba en el preámbulo de la ley que:

«España viene atravesando una grave y larga crisis económica con agudas consecuencias sociales. Entre 2008 y 2012 se han destruido casi 1,9 millones de empresas en España, más del 99,5% de ellas con menos de 20 asalariados, frente a la creación de 1,7 millones de empresas, a pesar de la grave situación del desempleo en España.

Teniendo únicamente en cuenta a los jóvenes empresarios, la situación de España se vuelve especialmente dramática durante la crisis, habiendo el número de empresarios de 15 a 39 años registrado una caída de más del 30% desde 2007 a 2012.

Esta situación justifica por sí misma la necesidad de emprender reformas favorables al crecimiento y la reactivación económica. Las reformas no solo deben aspirar a impulsar la actividad de manera coyuntural, sino que deben también abordar los problemas estructurales del entorno empresarial en España, buscando fortalecer el tejido empresarial de forma duradera.

Por ello, se hace imprescindible proceder a un análisis sobre las características de nuestro tejido empresarial que resulte en la identificación de sus principales problemas.

[...]

Para invertir esta situación, es necesario un cambio de mentalidad en el que la sociedad valore más la actividad emprendedora y la asunción de riesgos. La piedra angular para que este cambio tenga lugar es, sin duda, el sistema educativo».

Y más adelante, se afirmaba que:

«[...] las dificultades para acceder a financiación son uno de los mayores problemas a los que se enfrentan estructuralmente las empresas, por ello resulta esencial impulsar canales de financiación, tanto bancarios como no bancarios, que contribuyan a suavizar los efectos sobre las empresas de la restricción en el crédito».

En consecuencia, como ya hemos anticipado, el destinatario último de este beneficio fiscal no es tanto el emprendedor sino la persona que arriesga su capital sin desarrollar en la *sociedad de nueva creación* función alguna distinta de la que corresponde a un socio capitalista que no aporta su industria (sin perjuicio de que sí se le reconozca la posibilidad de aportar sus conoci-

mientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad).

Para que pueda aplicarse la deducción doña Luisa, se tienen que cumplir las siguientes reglas:

- a) La deducción se aplica a las inversiones que consistan en la suscripción de acciones emitidas con motivo de la constitución de nuevas sociedades o de acciones emitidas con ocasión de una ampliación de capital de sociedades ya constituidas cuando, en este último caso, el tiempo transcurrido desde su constitución hasta el momento en que se realice la ampliación de capital no exceda de tres años. Además, las participaciones deben permanecer en el patrimonio del contribuyente un periodo mínimo de 3 años y un periodo máximo de 12 años.

De esta primera regla destaca el hecho de que la participación en el capital de la *sociedad de nueva o reciente creación* se limite a un periodo temporal que no puede ser inferior a 3 años ni superior a 12. Es decir, que el inversor debe permanecer en el capital de la sociedad sin deshacer su posición durante, al menos, 3 años y vender su participación –necesariamente– en un plazo no superior a 12 años.

- b) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

Con ello se pretende, en definitiva, que no sea el propio núcleo familiar el beneficiario del beneficio o incentivo fiscal por la sospecha de que, de alguna manera, este acabe retornando al contribuyente, siendo que la persona que debería disfrutarlo es el inversor.

- c) Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

Se trata esta de una norma antiabuso específica que pretende evitar el aprovechamiento indebido de la deducción y su aplicación a supuestos para los que no está pensada. En definitiva, si la deducción nace para incentivar el emprendimiento ningún sentido tiene que favorezca a quienes ya vinieran desarrollando la misma actividad empresarial aunque bajo otra titularidad (sociedad).

Adicionalmente, el artículo 68.1 de la LIRPF exige que la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran cumplan los siguientes requisitos:

- a) Revestir la forma de sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad de responsabilidad limitada laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por el Real

Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de sociedades laborales, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

- b) Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (LIP), en ninguno de los periodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

Aunque el precepto acota por la vía negativa la actividad económica que en ningún caso puede constituir el objeto de la sociedad (gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario) no especifica qué entiende por medios personales y materiales para el desarrollo de la misma por lo que habrá que estar, en cada caso, al tipo de actividad económica que constituya su objeto social.

- c) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del periodo impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

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 de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Finalmente, el artículo 68.1 de la LIRPF condiciona la aplicación de la deducción al cumplimiento de un requisito de tipo meramente formal que consiste en que por la sociedad se expida una certificación indicando el cumplimiento de los requisitos relativos a la forma jurídica de la sociedad, a la necesidad de realizar una actividad económica y a que la cifra de fondos propios no sea superior a 400.000 euros en el periodo impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.

Pues bien, verificado el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos que acabamos de mencionar, don Miguel podría aplicar la deducción del artículo 68.1 de la LIRPF. El importe de la deducción sería de 4.800 euros ($40.000 \times 12\%$). Desde su adquisición el día 1 de junio de 2016 deberá mantenerlas en su patrimonio hasta el 1 de junio de 2019 y venderlas antes del transcurso del plazo de 12 años a que ya nos hemos referido. En definitiva, la venta de las acciones debería tener lugar en cualquier momento una vez cumplido el periodo mínimo de tenencia de 3 años y, en cualquier caso, antes del transcurso del plazo de 12.

En cuanto a la segunda cuestión (si la venta de las acciones tendría algún otro incentivo fiscal) habría que contestar afirmativamente. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 38.2 de la LIRPF que establece una exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida con la venta de las acciones de sociedades de nueva o reciente creación. La aplicación de la exención

queda condicionada a que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen siendo la exención parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al importe total obtenido en la transmisión.

No obstante, no resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- b) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, distinta de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten.

Por último, interesa destacar que cuando efectivamente se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación el contribuyente no podrá aplicar, de nuevo, la deducción prevista en el artículo 68.1 sobre dichos valores. Sí podrá aplicarse, sin embargo, sobre la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas por lo que en ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía

2.7. PUNTO 7: EFECTOS FISCALES DERIVADOS DE LA DECLARACIÓN JUDICIAL DE NULIDAD DE LOS CONTRATOS DE COMPRA DE PARTICIPACIONES PREFERENTES

En relación con la cuestión de la tributación de las posibles rentas puestas de manifiesto con ocasión de la anulación de los contratos por los que se suscribieron participaciones preferentes debe precisarse, con carácter previo, y por lo que se refiere a la devolución de los intereses percibidos de las participaciones preferentes durante la vigencia de los contratos declarados nulos mediante sentencia judicial, que estos debieron haber sido consignados en las autoliquidaciones del IRPF de doña Amparo correspondientes a los ejercicios en los que tales intereses hubieran resultado exigibles (2009, 2010, 2011, 2012), en concepto de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la cesión a terceros de capitales propios, según lo previsto en el artículo 25.2 de la LIRPF. Así se desprende de lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los inter-

mediarios financieros, en la que se regulaba al régimen fiscal de las participaciones preferentes. La citada ley fue derogada por disposición derogatoria c) de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades de crédito, cuya disposición adicional primera pasó a regular el régimen de tributación de este instrumento financiero. En ella, sin embargo, se mantuvo la misma calificación para las rentas derivadas de los intereses devengados por las participaciones preferentes, es decir, que los intereses se siguieron calificando como rendimientos del capital mobiliario. No obstante, la aplicación del régimen fiscal previsto en la disposición adicional segunda quedaba condicionado al cumplimiento de los requisitos de índole financiero previstos en el apartado primero (que a su vez se remitía al Reglamento UE 575/2013, de 26 de junio) y a que se cumplieran, adicionalmente, las circunstancias previstas en el apartado segundo (residencia de la entidad emisora en España o en un Estado miembro de la Unión Europea que no tenga la calificación de paraíso fiscal, cuyos derechos de voto correspondan en su totalidad directa o indirectamente a una entidad de crédito española y cuya actividad u objeto exclusivos sea la emisión de participaciones preferentes; en caso de emisión por la filial el producto de las inversiones debe invertirse en la entidad de crédito dominante de manera que queden directamente afectos a los riesgos y situación financiera de dicha entidad; no otorgar a sus titulares derechos políticos, salvo en los supuestos excepcionales que se establezcan en las respectivas condiciones de emisión; no otorgar derechos de suscripción preferente respecto de futuras nuevas emisiones; cotizar en mercados regulados, sistemas multilaterales de negociación u otros mercados organizados; la oferta pública de venta ha de contar con un tramo dirigido exclusivamente a clientes profesionales de al menos el 50% del total de la emisión, sin que el número total de tales inversores pueda ser inferior a 50; y en el caso de emisiones de entidades que no sean sociedades cotizadas, en los términos del art. 495 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por RDLeg. 1/2010, de 2 de julio, el valor nominal unitario mínimo de las participaciones preferentes será de 100.000 € y en el caso de las restantes emisiones, el valor nominal unitario mínimo de las participaciones preferentes será de 25.000 €).

Pues bien, de haberse declarado los intereses percibidos por la tenencia de las participaciones preferentes, la declaración de nulidad de la obligación del pago de los intereses afecta a la declaración de los mismos en el IRPF, lo que puede motivar una solicitud de rectificación de autoliquidación a efectos de obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo o, en su caso, la correspondiente devolución de ingresos indebidos. Esta posibilidad deriva de lo dispuesto en los artículos 120.3 de la LGT y 126 a 130 del RGAT.

Sin embargo, el artículo 126 del RGAT condiciona la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación a que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66 a) de la LGT) o el derecho a solicitar la devolución correspondiente (art. 66 c) de la LGT). Por lo tanto, al encontrarse prescrito en 2016 (ejercicio en que se declara la nulidad del contrato) tanto el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a solicitar la devolución correspondiente en relación con los ejercicios 2009 y 2010, doña Amparo no podría, en principio, solicitar la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a dichos ejercicios. Por lo que se refiere al ejercicio 2011, la prescripción se alcanzaría el día 3 de julio de 2016 pues, según el artículo 8 de la Orden HAP/638/2012, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del IP,

ejercicio 2011, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del IRPF, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos, el plazo para la presentación de la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio finalizó el día 2 de julio de 2012 por lo que si la sentencia se notifica en el mes de junio de 2016, debería instarse rápidamente la rectificación de la autoliquidación para que no se alcanzara, también respecto del mismo, la prescripción.

Sin embargo, y a pesar de que estas son las normas que rigen con carácter general el derecho a solicitar la rectificación de autoliquidaciones, debe tenerse en cuenta que el Real Decreto-Ley 6/2015, de 14 de mayo, ha añadido en su artículo 15, con efectos desde 1 de enero de 2013, una nueva disposición adicional cuadragésima cuarta a la Ley 35/2006 y en el apartado 4 establece:

«4. Los titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos hubiesen sido declarados nulos mediante sentencia judicial, que hubiesen consignado los rendimientos de las mismas en su autoliquidación correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas, podrán solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones y solicitar y, en su caso, obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución.

Cuando hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución, la rectificación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior solo afectará a los rendimientos de la deuda subordinada y de las participaciones preferentes, y a las retenciones que se hubieran podido practicar por tales rendimientos».

En consecuencia, doña Amparo sí podrá solicitar la rectificación de todas las autoliquidaciones presentadas en relación con los periodos impositivos de 2009, 2010 y 2011 para solicitar así la devolución de las cantidades, en su caso, indebidamente ingresadas, solicitud que se limitará, al menos en relación con los periodos impositivos prescritos, a los intereses percibidos de la entidad de crédito por las participaciones preferentes.

Por otro lado, y por lo que se refiere a la tributación de la devolución de las cantidades invertidas, doña Amparo tuvo que declarar en el periodo impositivo de 2013 un rendimiento del capital mobiliario negativo correspondiente a la diferencia existente entre el capital invertido y el valor de las acciones recibidas en el canje que tuvo lugar a raíz de la resolución del FROB. Y recuerde-se que el artículo 25.2 de la LIRPF dispone que se califican como rendimientos del capital mobiliario los derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Este artículo a continuación señala que:

«En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente.

[...]».

Pues bien, el rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la operación de canje ascendió al siguiente importe:

• Capital invertido	100.000
• Valor de las acciones recibidas	80.000
• Rendimiento neto	-20.000

Posteriormente, con motivo de la transmisión de las acciones recibidas se generó una pérdida patrimonial. Esta se cuantifica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.1 a) de la LIRPF, por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización. En consecuencia, su cálculo responde al siguiente detalle:

• Valor de adquisición de las acciones	80.000
• Valor de transmisión	75.000
• Pérdida patrimonial	-5.000

En consecuencia, tanto el rendimiento negativo del capital mobiliario como la pérdida patrimonial se integraron en la base imponible general del ejercicio 2013. Decimos base general porque en los periodos impositivos de 2013 y 2014 las ganancias y pérdidas patrimoniales que derivaban de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieran permanecido en el patrimonio del obligado tributario un año, o menos de un año, desde la fecha de su adquisición tenían la consideración de renta general y no de renta del ahorro. Ello se debió a la modificación introducida en el artículo 46 de la LIRPF (renta del ahorro) por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que permaneció vigente hasta el 1 de enero de 2015, momento a partir del cual se volvió a modificar el precepto, en esta ocasión por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Finalmente, cuando como consecuencia del acuerdo alcanzado en ejecución de la sentencia que declaró la nulidad del contrato por el que se suscribieron las participaciones preferentes se recibe un importe equivalente al capital invertido, nace a cargo doña Amparo la obligación de

presentar una autoliquidación complementaria para neutralizar dichos rendimientos negativos y pérdidas (art. 122 de la LGT). En relación con esta autoliquidación complementaria, no queda claro si se devengarán recargos y, en su caso, intereses de demora o si por no presentarse voluntariamente cabría la imposición de sanciones. En efecto, la duda surge porque la disposición adicional cuadragésimo cuarta de la LIRPF introduce un tratamiento fiscal opcional aplicable a aquellos contribuyentes que hubieran percibido compensaciones de la entidad de crédito en virtud de acuerdos alcanzados con estas, régimen que les permite elegir entre:

- a) Aplicar el régimen general de tributación.
- b) Aplicar un régimen especial que consiste en computar en el periodo en el que se recibe la compensación como rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la compensación recibida y la inversión realizada, especificándose que en la compensación recibida debe incluirse el importe de lo obtenido por la venta de las acciones o valores recibidos con ocasión del canje.

Además, en virtud de este régimen especial la recompra no tiene efectos tributarios, o canje, ni la transmisión de los valores realizada antes o con motivo del acuerdo alcanzado con la entidad de crédito, debiendo presentarse autoliquidación complementaria en caso de que el contribuyente hubiese consignado en la autoliquidación correspondiente al periodo en que dichas operaciones fueron realizadas un rendimiento del capital mobiliario negativo (por el canje) y una pérdida patrimonial (por la transmisión posterior de las acciones recibidas con ocasión del canje). Para presentar la autoliquidación complementaria se otorga al contribuyente un plazo de tres meses contados desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación a que se impute la compensación a la que antes nos referíamos. Sobre el resultado de dicha autoliquidación complementaria, se especifica en la disposición adicional que no se impondrán sanciones ni se exigirán intereses ni recargos (letra b) del apartado primero de la disp. adic. cuadragésimo cuarta de la LIRPF).

Pues bien, dicho régimen opcional no resulta de aplicación en el supuesto de hecho planteado en el enunciado pues lo que aquí tiene lugar es la declaración judicial de nulidad del contrato (no hay acuerdo con la entidad de crédito para resolver el contrato restituyéndose las partes las cantidades que, respectivamente, percibieron con ocasión de la ejecución del contrato). En definitiva, dado que el contrato nunca existió (se produce el efecto *ex tunc* propio de la nulidad de los contratos) todos los efectos fiscales que se hayan derivado de su cumplimiento deben deshacerse. En consecuencia, tanto el coste fiscal generado por los intereses percibidos de las participaciones preferentes (debido a su tributación como rendimientos del capital mobiliario) como el posible aprovechamiento de las pérdidas derivadas de las operaciones de canje y posterior venta de las acciones recibidas a cambio de las participaciones preferentes (por el cómputo tanto de rendimientos del capital mobiliario negativos como por la declaración de las correspondientes pérdidas patrimoniales) también debe anularse. En el primer caso, como hemos visto, la recuperación de las cantidades ingresadas a la Hacienda Pública por los intereses percibidos tendrá lugar vía solicitud de rectificación de las autoliquidaciones en las que aquellos intereses fueron declarados (sin que opere respecto de este elemento de la obligación tributaria el instituto de la prescripción, tal y

como dispone el apartado cuarto de la disp. adic. cuadragésimo cuarta) y, en el segundo caso, la eliminación de las pérdidas generadas, tanto con ocasión del canje (rendimiento del capital mobiliario negativo), como con ocasión de la transmisión de los valores recibidos en sustitución de las participaciones preferentes (pérdida patrimonial) se deshará mediante la presentación de una autoliquidación complementaria sobre la que no cabrá liquidar ni intereses ni recargos pues en el momento en que se presentaron las autoliquidaciones en las que se declararon tales pérdidas no se había producido el hecho que justifica la necesidad de su presentación (sentencia declarando la nulidad del contrato) y, además, para su presentación el legislador no ha establecido plazo alguno.

Por lo que se refiere a la tributación de los intereses, la DGT ha interpretado, por un lado, que los intereses legales a satisfacer por la entidad bancaria por el tiempo transcurrido desde que doña Amparo dio la orden de suscripción de las participaciones preferentes hasta la fecha de la sentencia, minorados, en su caso, por los intereses legales que corresponden a la devolución de los intereses percibidos en su día por doña Amparo tributarán de acuerdo con las reglas siguientes⁶:

- a) Por tratarse de intereses de los denominados remuneratorios tributarán como ganancias patrimoniales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF.
- b) En relación con los intereses de mora procesales satisfechos por la entidad bancaria por el tiempo transcurrido desde la fecha de la sentencia hasta la fecha de pago se trata de unos intereses indemnizatorios, constituyendo una ganancia patrimonial independiente.

Ambos, se integran, según ha interpretado la DGT, en la base del ahorro y ello a pesar de no derivar de la transmisión de elementos patrimoniales. En definitiva, gracias a la interpretación *histórica* realizada por la DGT, estas rentas no se integran en la base general (como podría entenderse teniendo en cuenta que no derivan de la transmisión de un elemento patrimonial) y tributarán a los tipos de gravamen con los que se gravan las rentas del ahorro.

Por último, y por lo que se refiere a la imputación temporal de estas ganancias patrimoniales, la DGT considera que la alteración patrimonial correspondiente a los intereses legales se entenderá producida con la propia sentencia que establezca su pago, pues su cuantificación ya queda limitada a la fecha de la sentencia. Lo que a su vez conlleva su imputación temporal al periodo impositivo de adquisición de firmeza de la sentencia, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 14.2 a) de la LIRPF «Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza».

No ocurre lo mismo con los intereses de mora procesal, pues al abarcar el periodo de tiempo transcurrido entre la fecha de la sentencia y la de su pago, la alteración patrimonial solo puede entenderse producida cuando los mismos se reconozcan, es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono.

⁶ Consulta V3730/2016, de 30 de septiembre (NFC061888).

2.8. PUNTO 8: RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO. REDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA ARRENDADA A UNA EMPRESA PARA SU USO POR UNO DE LOS EMPLEADOS

El rendimiento derivado del arrendamiento de la vivienda a la empresa multinacional tiene la consideración de rendimiento del capital inmobiliario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.1 de la LIRPF que establece que «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza».

En cuanto a los rendimientos netos computables, estos se determinan detrayendo de los ingresos íntegros los gastos que la LIRPF considera deducibles. Comenzando por los ingresos, el artículo 22.2 de la LIRPF señala que «Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el impuesto sobre el valor añadido o, en su caso, el impuesto general indirecto canario». Es decir, que de acuerdo con lo previsto en este artículo constituyen rendimientos íntegros del capital, por un lado, el importe total de las rentas percibidas como consecuencia del arrendamiento y, por otro lado, el importe de los gastos que se repercuten a la empresa arrendataria. En concreto, los ingresos íntegros presentarían el siguiente detalle:

• \sum Rentas mensuales	16.000
• \sum Gastos repercutidos	8.000
• Total rendimientos íntegros	24.000

Por otro lado, el artículo 23 de la LIRPF considera deducibles, por un lado, los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos (intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición, gastos de reparación y conservación, tributos que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien productor de aquellos, los saldos de dudoso cobro, o las cantidades devengadas por terceros por servicios personales) y, por otro, las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con este, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

En relación con los gastos surge, en primer lugar, la cuestión sobre la deducibilidad de los gastos de reparación que la propietaria (doña Luisa) se obliga a realizar en la vivienda arrendada antes de que la empresa arrendataria tome posesión de aquella. En definitiva, la cuestión es si tales gastos son necesarios para la obtención de los rendimientos o no lo son.

Pues bien, la contestación debe ser afirmativa. En definitiva, hay que entender que, por supuesto, las reparaciones que don Manuel se obliga a realizar en la vivienda son absolutamente necesarias para la generación de los rendimientos. De hecho, tal y como se desprende del enun-

ciado del supuesto, el propietario asume frente al arrendatario la obligación de realizar la reparación como condición necesaria para la celebración del contrato. En consecuencia, cabe concluir que los 10.000 euros correspondientes a la reparación sí son deducibles. Sin embargo, estos gastos son deducibles con el límite –para cada bien o derecho– de los rendimientos íntegros, de forma que, si se superara este último importe, el gasto de reparación sería deducible hasta la cuantía del rendimiento íntegro y el exceso lo sería en los periodos impositivos que concluyeran en los cuatro años siguientes respetando igual límite. En nuestro caso como el rendimiento íntegro asciende a 16.000 euros, el gasto de reparación (de 10.000 €) sería plenamente deducible. En relación con la cuestión de la deducibilidad de gastos de reparación devengados antes del inicio del periodo contractual, en la Consulta V2871/2015, de 5 de octubre (NFC056509), la DGT afirma que:

«La deducibilidad de los gastos anteriores al arrendamiento está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario, los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto en el que cuando se producen los gastos no se generan rendimientos, que exista una correlación entre esos gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble o, en su caso, de la posterior constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute del mismo. Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular.

De acuerdo con lo expuesto, los gastos de mantenimiento a que se refiere el consultante en su escrito, se consideran gastos de conservación y reparación y, por tanto, resultarían deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, siempre que no exceda de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por el arrendamiento.

Si no hubiera obtenido rendimiento alguno en el año 2015 o el obtenido fuera inferior al importe de estos gastos de reparación y conservación, el importe de los mismos se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a dicha vivienda y a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por su arrendamiento».

En segundo lugar, también son deducibles los gastos correspondientes al impuesto sobre bienes inmuebles (tributo estatal que incide en el rendimiento computado), así como los gastos de comunidad, seguridad y seguro multirriesgo (gastos correspondientes a cantidades devengadas por terceros por servicios personales), si bien, dado que la vivienda solo se encuentra arrendada parte del año, deberá prorratearse su importe entre los meses del año en que efectivamente genere rendimientos del capital inmobiliario, es decir, ocho meses (meses de mayo a diciembre, ambos inclusive). Por lo tanto, los gastos fiscalmente deducibles por este concepto ascienden a 2.033,33 euros $[(600 + 1.500 + 500 + 450) \times 8/12]$.

En tercer lugar, debe determinarse el importe de la amortización fiscalmente deducible, para lo que también deberá tenerse en cuenta que el inmueble se encuentra amortizado solo ocho meses del año. En relación con la amortización deducible, el artículo 14.2 a) del RIRPF señala que se considera que la depreciación es efectiva cuando su importe no exceda del resultado de aplicar el 3 % sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo. Así resulta necesario comparar, en nuestro caso, el coste de adquisición satisfecho con la parte del valor catastral que proporcionalmente corresponda al valor de la construcción (excluido el suelo). Así, tenemos:

• Valor catastral ($150.000 \times 0,75$)	112.500
• Coste de adquisición satisfecho	10.000

Por tanto, siendo el valor catastral superior al coste de adquisición satisfecho, será el primero el que servirá de base para el cálculo de la amortización deducible. Además, debe tenerse en cuenta que la amortización se practica solo por el periodo de tiempo correspondiente al periodo en el que el inmueble esté arrendado. Es decir, que el gasto deducible por amortización será:

• Amortización [$112.500 \times 3\% \times (8/12)$]	2.250
---	-------

En consecuencia, el rendimiento neto será:

• Ingresos íntegros	24.000
• Gastos deducibles:	
– Necesarios	20.033,33
– Amortización	2.250
• Rendimiento neto	1.716,67

Además, el artículo 23.2 de la LIRPF establece que:

«En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 %. Esta reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente».

En relación con la procedencia de la aplicación de esta reducción en supuestos como en el que aquí analizamos (el arrendatario no es la persona que va a utilizar la vivienda para satisfacer su necesidad permanente de esta sino una empresa para la cual trabaja la persona física en última instancia usuaria de la vivienda), se venía entendiendo que no procedía la reducción. Sin embargo este criterio ha cambiado recientemente.

Así es, la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 5138/2013 [NFJ063583]) dictada en un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT concluye que:

«[...] la interpretación de una norma ha de partir, en primer lugar, del sentido propio de sus palabras y, en consecuencia, desde un punto de vista literal, el art. 23 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) otorga al contribuyente, como perceptor de la renta por alquiler de un inmueble, un incentivo fiscal de reducción del rendimiento neto siempre que se cumpla el único requisito especificado relativo al destino dado al objeto del contrato, esto es, únicamente en función del destino a vivienda del inmueble arrendado y accesoriamente, si el rendimiento es positivo, que este haya sido declarado. En el texto de la ley no se hace referencia alguna a la condición del arrendatario y, por tanto, literalmente, el beneficio se establece independientemente de la misma. Donde la ley no distingue, no se debe distinguir.

[...], exigir que este sea necesariamente una persona física y no una persona jurídica, supondría introducir un nuevo requisito no establecido literalmente en la Ley del Impuesto. Por otro lado, el cumplimiento del único requisito exigido, esto es, que el inmueble se destine a la vivienda, puede quedar perfectamente acreditado por los hechos y los términos del contrato de arrendamiento. Así, en el caso contemplado, no nos encontramos ante un arrendamiento de inmueble a una sociedad para un destino genérico de utilización por "sus empleados", sino que desde el primer momento ha quedado plenamente identificada la finalidad del arrendamiento en los términos expresados en la norma, constando el uso exclusivo de la vivienda para una persona física determinada, al expresar los términos del contrato que el objeto del arrendamiento se destinará a vivienda habitual del director general de la compañía y su familia, así como que el cambio de uso sin previa autorización expresa por escrito del arrendador será causa bastante de resolución del contrato, quedando prohibido el uso comercial, la cesión y el subarrendamiento. En suma, se ha cumplido todo lo exigido por la norma con independencia de que el arrendatario sea una sociedad mercantil que abona la renta y de que la persona física que habita la vivienda sea personal que en ella presta sus servicios».

Además, debe insistirse en que los rendimientos netos sobre los que se aplicará la reducción son los rendimientos netos positivos declarados. En relación con esta última cuestión el TEAC ha entendido también en una reciente Resolución de 7 de marzo de 2017 (R. G. 6326/2016 [NFJ065666]) (dictada en un recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT) que los rendimientos podrán entenderse declarados por el contribuyente, tanto cuando este los consigne en su correspondiente declaración-autoliquidación presentada en tiempo y forma por el IRPF como cuando lo haga fuera del plazo de presentación legalmente establecido a través de una declaración-autoliquidación extemporánea y/o complementaria o, incluso, cuando los consigne en una solicitud de rectificación de autoliquidación, siempre que se presenten antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluya la comprobación de los citados rendimientos.

En consecuencia, a la vista del criterio del TEAC procede reducir los rendimientos netos positivos obtenidos en un 60% con lo que el rendimiento neto reducido ascenderá a:

$$1.716,67 - (1.716,67 \times 0,60) = 686,668$$

Por otro lado, por el tiempo durante el cual la vivienda no haya estado arrendada se generan rentas inmobiliarias imputadas a tenor de lo previsto en el artículo 85 de la LIRPF. Así, al no haberse revisado el valor catastral de la vivienda ni en el propio ejercicio 2016 ni en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores (la última revisión del valor catastral se produjo en 2004), la renta inmobiliaria imputada será el resultado de multiplicar el valor catastral por el 2%. Además, la imputación procederá solo en relación con aquellos meses en los que la vivienda no haya estado arrendada. En concreto:

$$\text{Renta inmobiliaria imputada: } 120.000 \times 2\% \times 4/12 = 800 \text{ euros}$$

2.9. PUNTO 9: LA EXTERNALIZACIÓN DE LA GESTIÓN DE LOS ALQUILERES. ¿RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS?

La calificación de las rentas como rendimientos del capital inmobiliario excluye a aquellos que deriven de inmuebles que se hallen afectos a la realización de actividades económicas como podría serlo el arrendamiento de inmuebles. En este sentido, dispone el artículo 27.2 de la LIRPF que «A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

El cumplimiento de estos mismos requisitos es exigido por la LIS para poder entender que la sociedad realiza una actividad económica. Así, el artículo 5.1 de la LIS dispone que:

«Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

Sin embargo, en relación con esta última obligación tributaria (impuesto sobre sociedades) la DGT ha interpretado en la Consulta V2757/2016, de 20 de junio (NFC060317), que:

«En el ámbito del impuesto sobre sociedades, debe tenerse en cuenta la autonomía del concepto de actividad económica frente al mismo concepto regulado para otras figu-

ras impositivas. En este sentido, el preámbulo de la LIS justifica la nueva inclusión de una definición de actividad económica, hasta entonces referenciada al impuesto sobre la renta de las personas físicas, ante la necesidad de que el impuesto sobre sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas.

Por tanto, la interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del impuesto sobre sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva. En este sentido, precisamente, el artículo 3 del Código Civil, de aplicación en la interpretación de las normas tributarias, señala que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

En el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

No obstante, la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, realizando la entidad, por tanto, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS y, sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas.

Esta situación es la que se produce en el presente caso, en la medida en que la entidad tiene externalizada su gestión y tal y como se señala en el escrito de consulta, la actividad de arrendamiento de inmuebles requiere, dada la dimensión de la actividad a desarrollar por la consultante y el volumen e importancia de sus ingresos, de la disposición de una organización empresarial, teniendo en cuenta que se trata de un centro comercial con un elevado número de arrendatarios. Asimismo, la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia se subcontrata con terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos, sustituyendo a la contratación de un empleado por cuanto este modelo resulta más eficiente.

En conclusión, de los datos señalados en la consulta planteada, en este supuesto se deben entender cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil».

A pesar de ello, este criterio no resulta ser el mismo en el ámbito del IRPF. En este sentido, se ha entendido que en el IRPF la externalización de la gestión de los arrendamientos no puede equipararse a la contratación de un empleado. Tal y como establece la DGT en su Consulta V3859/2016, de 13 de septiembre (NFC062277), entre otras, en el ámbito del impuesto sobre so-

ciudades, aunque el artículo 5 de la LIS al definir la actividad económica requiere para el arrendamiento de inmuebles que se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, se admite que en el caso planteado (externalización de la gestión del arrendamiento) se cumple dicho requisito a efectos de determinar que se desarrolla una actividad económica. El motivo es, como ya hemos visto, que en la realidad económica hay situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada. Y sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas.

A pesar de ello, este criterio no afecta al IRPF, ya que la propia DGT defiende la autonomía del concepto de actividad económica en el ámbito del impuesto sobre sociedades frente al mismo concepto regulado para otras figuras impositivas. La LIS justifica la nueva inclusión de una definición de actividad económica, hasta entonces referenciada al IRPF, para que el impuesto sobre sociedades, que grava por excelencia las rentas de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas. Por tanto, la interpretación del concepto de actividad económica en el impuesto sobre sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la que se realice en el IRPF, pues el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva.

En este sentido, el artículo 3 del Código Civil, de aplicación en la interpretación de las normas tributarias, señala que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

En conclusión, no cabe entender desarrollada una actividad económica si el contribuyente se limita a externalizar la gestión de los arrendamientos de los distintos inmuebles de los que es propietario. Por lo tanto, en el ámbito del IRPF sí resulta esencial disponer de, al menos, una persona con contrato laboral y a jornada completa. No obstante, debe precisarse que aunque se disponga de una persona empleada se entenderá que no existe actividad económica si la actividad ejercida no genera una carga de trabajo suficiente como para justificar la existencia de dicho empleado al ser el requisito del empleado un requisito mínimo –necesario pero no siempre suficiente– para que pueda hablarse de la existencia de actividad económica (en este sentido puede verse la Resolución del TEAC de 7 de abril de 2010 (R. G. 4305/2009 [NFJ039353])).

Posteriormente, el TEAC ha vuelto a reiterar el criterio en Resoluciones de 28 de mayo de 2013, R. G. 4909/2009 (NFJ051064) y de 2 de junio de 2015, R. G. 6320/2011 (NFJ058671). En la primera de las dos últimas resoluciones se afirma que «el precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que "únicamente" se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos». Por su parte, la Resolución de 2 de junio de 2015 reitera el mismo criterio: «Cuando sí es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa con Leyes 18/1991 y 40/1998, o solo arrendamiento con la Ley 35/2006 (art. 27.2)) el

local y empleado son requisitos necesarios (únicamente...) para que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica». Además, destaca el hecho de que la Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013 haya sido confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de fecha 5 de marzo de 2014 (rec. núm. 229/2013 [NFJ065808]).

2.10. PUNTO 10: EFECTOS DERIVADOS DE LA DECLARACIÓN JUDICIAL DE NULIDAD DE LOS CONTRATOS DE SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES DE BANKIA Y DEL ACUERDO TRANSACCIONAL CON EL QUE SE COMPENSÓ A LOS INVERSORES

Comenzando por la primera de las situaciones planteadas, la que afecta a don Manuel, la solución que ofrecemos está basada en la contestación a la Consulta V5452/2016, de 27 de diciembre (NFC063511).

La declaración judicial de nulidad del contrato de compra de acciones celebrado implica que este no despliegue ningún efecto, considerándose nulas, con carácter retroactivo, las obligaciones derivadas del contrato, por lo que las partes quedan obligadas a restituirse todas las prestaciones efectuadas por dicho contrato. En consecuencia, don Manuel deberá devolver a la entidad las acciones, y la entidad a don Manuel el importe pagado por las acciones, sin que ambas devoluciones tengan efectos en la renta de don Manuel.

En lo que respecta a los intereses que debe pagar la entidad a don Manuel, por el tiempo transcurrido desde el momento en que se pagó indebidamente por don Manuel el precio de las acciones y el momento en que la entidad restituye su importe, el tratamiento es idéntico al que ya vimos en el supuesto número 7. Así, los intereses percibidos por don Manuel tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley 35/2006, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, tal como ocurre respecto a los intereses derivados de los pagos indebidos realizados por don Manuel a la caja. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 del mismo texto legal, han de tributar como ganancia patrimonial: «Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos».

A la imputación temporal de las ganancias patrimoniales se refiere el artículo 14.1 c) de la Ley del Impuesto estableciendo como regla general que «se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial».

Conforme con lo anterior, la alteración patrimonial correspondiente a los intereses solo puede entenderse producida cuando los mismos se reconozcan, es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono. Como ya vimos, y a tenor de la interpretación histórica realizada por la DGT, la ganancia patrimonial correspondiente a dichos intereses se califica como renta del ahorro por lo que se integrará en la base del ahorro de don Manuel.

Por otro lado, en el caso de doña Luisa, esta declaró, según se indica en el enunciado, una pérdida patrimonial que pudo compensar con ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Se trataba, en definitiva, de una pérdida a integrar en la base del ahorro. Además, de no existir ganancias patrimoniales con las que compensar tales pérdidas, doña Luisa pudo haber compensado las pérdidas con una parte al menos de los rendimientos netos del capital mobiliario positivos integrados en la base del ahorro de aquel ejercicio. En efecto, tras la modificación del artículo 49 de la LIRPF operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, la base del ahorro ya no está integrada por dos compartimentos absolutamente estancos entre sí (el de los rendimientos del capital mobiliario, por un lado, y el de las ganancias y pérdidas patrimoniales, por el otro) sino que se admite cierta compensación entre ellas. En concreto, y por lo que aquí nos ocupa, las pérdidas patrimoniales pueden compensarse con los rendimientos netos positivos del capital mobiliario, aunque con el límite del 25 % del saldo positivo de los citados rendimientos. No obstante, para el ejercicio 2015 (año en el que se generó la pérdida patrimonial con ocasión de la transmisión de las acciones de Bankia) la compensación tuvo como límite el 10 % de los rendimientos netos positivos (disp. adic. duodécima de la LIRPF).

En consecuencia, en el año en el que se firma el acuerdo transaccional con la entidad financiera se produce la resolución del contrato de compraventa y la devolución de las cantidades que doña Luisa efectivamente perdió (diferencia entre el importe invertido y el importe recuperado por la venta de las acciones en Bolsa). Por tal motivo, entendemos que con ocasión de la firma del acuerdo con la entidad financiera y la recuperación íntegra de las cantidades invertidas nace a su cargo la obligación de presentar una autoliquidación complementaria para cuya presentación no existe un plazo específico. En consecuencia, será a partir del momento en que dicha compensación sea recibida que doña Luisa deba presentar la correspondiente autoliquidación complementaria disponiendo para ello del plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 a) de la LGT, es decir, hasta el 30 de junio de 2020 (el plazo para la presentación de la autoliquidación del IRPF de 2015 finalizó el 30 de junio de 2016 según la Orden HAP/365/2016, de 17 de marzo).

RELACIONES ENTRE EL CAPITAL SOCIAL INTERORGANIZACIONAL, LA IDENTIFICACIÓN Y LA ADQUISICIÓN DELIBERADA DE CONOCIMIENTO EXTERNO VALIOSO EN SECTORES DE ALTA TECNOLOGÍA

Beatriz Ortiz García Navas

*Doctora en Estrategia y Marketing de la Empresa.
Universidad de Castilla-La Mancha*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Germán DE LA FUENTE ESCAMILLA, don Eric DAMOTTE, doña Clara I. MUÑOZ COLOMINA, don Alfonso OSORIO ITURMENDI y don Alberto PLACENCIA PORRERO.

EXTRACTO

Numerosas investigaciones han puesto de manifiesto la importancia estratégica de la adquisición de conocimiento externo en la consecución de capacidades y resultados innovadores para las empresas de sectores de alta tecnología. Sin embargo, son pocas las que han profundizado en la importancia que tiene la realización de una correcta identificación y comprensión del valor del conocimiento a adquirir para el planteamiento adecuado de la estrategia de adquisición. En este sentido, este trabajo considera que la capacidad de identificación previa de conocimientos valiosos constituye un elemento fundamental, ya que no todo el conocimiento valioso identificado podrá ser adquirido. De manera similar, son escasos los estudios que examinen cómo los distintos componentes del capital social interorganizacional y sus relaciones afectan de manera directa a la capacidad para identificar y posteriormente adquirir nuevo conocimiento externo. A pesar de ello, el capital social interorganizacional configura las relaciones entre empresas como una importante fuente de recursos, tanto para identificar como para explotar nuevas oportunidades y ventajas competitivas. En este estudio planteamos una serie de proposiciones teóricas que nos permiten profundizar en el análisis de las relaciones existentes entre estas variables, esperando contribuir así a cubrir el hueco detectado en la literatura.

Palabras clave: capital social interorganizacional, capacidad de identificación de conocimiento valioso, adquisición de conocimiento externo y sectores de alta tecnología.

Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016

THE RELATIONSHIPS BETWEEN INTER-ORGANIZATIONAL SOCIAL CAPITAL, IDENTIFICATION, AND INTENTIONAL ACQUISITION OF VALUABLE EXTERNAL KNOWLEDGE IN HIGH-TECH SECTORS

Beatriz Ortiz García Navas

ABSTRACT

Considerable research work has underlined the strategic importance of external knowledge acquisition for high-tech firms when developing innovative capabilities and achieving results. However, relatively scant research has delved more deeply into the significant role played by the correct identification and understanding of the value of the knowledge to be acquired in order to formulate a suitable acquisition strategy. In this regard, this study considers that the capability to previously identify knowledge value is an essential aspect for firms that will not be able to acquire all the external knowledge that might be identified as valuable. Similarly, there is not an abundant amount of empirical evidence concerning how the components of inter-organizational social capital and their relationships directly influence identification and subsequent acquisition of new external knowledge. Despite this, interorganizational social capital defines the relationships between companies as a decisive source of resources, both for identifying and exploiting new opportunities and competitive advantages. This paper suggests a number of theoretical proposals, which enable us to examine in detail the relationships between these variables, in the hope of contributing to fill the gap detected in literature.

Keywords: inter-organizational social capital, identification capability of valuable knowledge, external knowledge acquisition and high-tech sectors.

Sumario

1. Introducción
2. Adquisición deliberada de conocimiento externo
3. Capacidad de identificación de conocimiento valioso
4. Capital social interorganizacional: concepto y dimensiones
5. Relaciones entre el capital social estructural, relacional y cognitivo
6. Relaciones entre el capital social estructural, la capacidad de identificación y la adquisición deliberada de conocimiento valioso
7. Relación entre el capital social cognitivo y la capacidad de identificación de conocimiento valioso
8. Relación entre el capital social relacional y la adquisición deliberada de conocimiento
9. Relación entre la capacidad de identificación de conocimiento valioso y la adquisición deliberada de conocimiento
10. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

La adquisición de conocimiento externo es un proceso de creciente relevancia dentro de la gestión del conocimiento (GC) por su alta importancia estratégica. Por ejemplo, en entornos dinámicos, las empresas tienen que incorporar conocimiento externo continuamente a sus procesos de negocio al ser complejo, y a veces ineficiente, desarrollar internamente todo aquel que es necesario para competir con éxito (CASSIMAN y VEUGELERS, 2006).

Desde un punto de vista tanto académico como práctico, la evaluación de métodos de adquisición de conocimiento ha tenido una importancia creciente en los últimos años. En este sentido, cada vez son más los investigadores y las empresas que presentan una preocupación estratégica por conocer los medios a través de los cuales se pueden conseguir conocimiento externo de manera eficaz, sea, por ejemplo, a través de su compra directa, el establecimiento de alianzas o innovaciones abiertas. Teniendo en cuenta este interés creciente en los procesos de adquisición de conocimiento, esta investigación se centra en el análisis de las formas de adquisición deliberadas, su efectividad y la contribución estratégica del conocimiento externo a las empresas, especialmente a aquellas que desempeñan su actividad en entornos altamente tecnológicos, innovadores y dinámicos.

Por otra parte, la previa identificación del *valor* del conocimiento externo puede mejorar el desarrollo de estrategias para su adquisición y ser un paso previo indispensable para que la absorción del mismo se produzca eficazmente con posterioridad. De manera general, y a pesar de su importancia, la literatura sobre capacidad de absorción no parece haber profundizado en su análisis (TODOROVA y DURISIN, 2007). En este sentido, esta investigación propone que es necesario que la empresa llegue a comprender de forma óptima dónde integrar el conocimiento externo previamente identificado, de modo que sea posible anticipar su valor y plantear una adecuada estrategia de adquisición, ya que no todo el conocimiento externo identificado como valioso podrá ser adquirido.

Por otro lado, el capital social interorganizacional como antecedente, tanto de la capacidad de absorción de la empresa como de la adquisición de conocimiento externo, es una línea de investigación creciente en los últimos años. Su definición incluye diversos aspectos del contexto social, tales como la interacción y los vínculos sociales –capital social estructural–, las relaciones de confianza –capital social relacional– y los sistemas de valores compartidos que facilitan las acciones de los individuos situados en un contexto social determinado –capital social cognitivo–, los cuales, además, están interconectados (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998). Sin embargo, son pocos los estudios que examinan cómo los distintos componentes del capital social interorganizacional de una empresa y sus relaciones afectan de manera directa a su capacidad para identificar y posteriormente adquirir nuevo conocimiento (MURA, RADAELLI, SPILLER, LETTIERI y LONGO, 2014). No obstante, la perspectiva externa del capital social configura las relaciones entre las empresas

como una importante fuente de recursos, tanto para identificar como para explotar nuevas oportunidades y ventajas competitivas que pueden llegar a traducirse en una mayor capacidad para innovar. Aun así, la influencia que tiene cada uno de los tipos de capital social en dichas habilidades es específica y se justifica a través de argumentos distintos¹, como podrá verse posteriormente.

En consecuencia, el principal objetivo de este trabajo será, desde un punto de vista teórico, profundizar en el estudio de las relaciones existentes entre los distintos componentes del capital social interorganizacional —estructural, relacional y cognitivo—, la capacidad de identificación de conocimiento externo valioso y su posterior adquisición, esperando contribuir así a cubrir el hueco detectado en la literatura.

El trabajo se estructura de la manera que se describe a continuación. En primer lugar, se exponen los distintos aspectos teóricos vinculados a la adquisición externa de conocimiento, la capacidad de identificación de conocimiento valioso y el capital social interorganizacional. Seguidamente, abordamos el análisis de las relaciones entre los distintos tópicos investigados, planteando una serie de proposiciones teóricas. Finalmente, establecemos una serie de conclusiones obtenidas a través de la revisión de la literatura, planteamos diferentes líneas de investigación futuras y presentamos las limitaciones del trabajo.

2. ADQUISICIÓN DELIBERADA DE CONOCIMIENTO EXTERNO

Dentro de los diferentes procesos que componen la GC, la *adquisición de conocimiento* debe ser entendida como aquel mecanismo a través del cual una organización incorpora nuevo conocimiento desde el exterior. Este conocimiento es especialmente útil para aquellas organizaciones que operan en entornos dinámicos e innovadores, las cuales necesitan complementar su base interna con fuentes externas (ALMEIDA, PHENE Y GRANT, 2003). En este sentido, las empresas, incluso las de mayor tamaño y tecnológicamente avanzadas, necesitan adquirir conocimiento fuera de sus fronteras organizativas para innovar de manera exitosa.

La intención competitiva de una empresa con respecto al tipo de conocimiento externo que pretende adquirir y a cómo este va a ser asimilado y aplicado desempeña un papel importante a la hora de determinar el tipo de estrategia y la forma de adquisición del conocimiento. Asimismo, el entorno, la estrategia de negocio, el nivel de capital social o el nivel de conocimiento acumulado dentro de la empresa constituyen otros de los antecedentes que van a influir en la determinación de dicha estrategia de adquisición (COHEN Y LEVINTHAL, 1990). Las organizaciones deben buscar nuevos conocimientos que potencialmente puedan añadir valor y que estén en línea con su dirección estratégica, de modo que si son adquiridos se puedan integrar de forma óptima dentro de la

¹ En este sentido, se encuentra que no todos los tipos de capital social tienen influencia sobre los dos tipos de actividades consideradas.

base de conocimiento ya existente, con el objetivo de desarrollar una visión única y crear conocimiento aún más valioso.

Aunque no todo el conocimiento disponible en el exterior puede ser adquirido, la literatura sobre GC ha planteado diferentes formas a través de las cuales las empresas pueden realizar la adquisición de conocimiento, entre las que destacan la cooperación, la compra de licencias, la subcontratación de I+D, la contratación de investigadores cualificados que posean conocimientos relevantes o la adquisición total o parcial de otras organizaciones (véanse, *e. g.*, CASSIMAN y VEUGELERS, 2006).

A pesar de las ventajas que la adquisición de conocimiento externo presenta para las organizaciones intensivas en conocimiento e innovación (*e. g.*, acceso continuo a nuevos flujos de conocimiento; adquisición rápida de recursos y capacidades que son lentos o complejos de desarrollar internamente; aplicación más rápida y sencilla del conocimiento adquirido dentro de la organización; menor nivel de riesgo e inversión en relación con el desarrollo interno de conocimiento, entre otras), la literatura sobre GC destaca una serie de inconvenientes (*e. g.*, obtención de *outputs* que no encajen con los requerimientos tecnológicos de la empresa; dependencia del conocimiento externo; existencia de costes de oportunidad y adaptación; difícil comprensión e interpretación; dificultad para determinar exactamente dónde aplicar el nuevo conocimiento, entre otros) que sugieren que el proceso de adquisición ha de hacerse con mucha cautela. El éxito del mismo puede depender del nivel de protección del conocimiento disponible en el exterior, de la correcta complementación de los conocimientos existentes dentro de la organización con los posteriormente adquiridos y de la realización de grandes esfuerzos para localizar y evaluar los conocimientos valiosos para la empresa. Este trabajo se centrará en examinar la influencia de este último aspecto sobre dicho proceso de adquisición, el cual pasamos a abordar en el siguiente epígrafe.

3. CAPACIDAD DE IDENTIFICACIÓN DE CONOCIMIENTO VALIOSO

La *capacidad para identificar conocimientos valiosos* ha sido reconocida por multitud de actores como una fase del proceso de absorción de conocimiento externo (COHEN y LEVINTHAL, 1990; LANE y LUBATKIN, 1998; TODOROVA y DURISIN, 2007; PATTERSON y AMBROSINI, 2015). La capacidad de absorción constituye una capacidad dinámica, la cual puede ser definida como aquella habilidad que permite a una empresa reconocer y entender el valor de la nueva información procedente del exterior, adquirirla, asimilarla en su contexto, transformarla y explotarla en función de sus objetivos (COHEN y LEVINTHAL, 1990; TODOROVA y DURISIN, 2007). Constituye un constructo multidimensional, cuyas dimensiones, de manera general, se suelen identificar con los distintos componentes recogidos en su definición. Esta investigación se centra en esta etapa del proceso de absorción, ya que constituye una fase a la que la literatura sobre capacidad de absorción no ha prestado la suficiente atención (TODOROVA y DURISIN, 2007).

La identificación del valor del nuevo conocimiento implica la existencia de un conocimiento básico previo y común del entorno del que proviene dicho conocimiento (COHEN y LEVINTHAL, 1990). En este sentido, si no se posee una base previa de conocimiento que permita evaluar el po-

tencial estratégico de la nueva información externa, la empresa no podrá adquirirla ni integrarla de forma óptima. La identificación y comprensión del valor del nuevo conocimiento ocurren de manera simultánea, antes de que la adquisición sea llevada a cabo, ya que una vez que se ha reconocido el valor de un conocimiento, este debe ser asimilado de manera que su valor potencial pueda ser validado (PATTERSON y AMBROSINI, 2015). De este modo, el reconocimiento de conocimientos valiosos del exterior conlleva la evaluación de la oportunidad que supondría adquirir un determinado conocimiento, siendo fundamental para que pueda hacerse un correcto aprovechamiento estratégico del mismo en términos de disponibilidad y de la necesidad o urgencia que una empresa pueda tener de dicho conocimiento. Por tanto, la búsqueda y correcta identificación del valor del conocimiento externo constituye un componente fundamental de la capacidad de absorción y es esencial para que la adquisición pueda realizarse (TODOROVA y DURISIN, 2007).

4. CAPITAL SOCIAL INTERORGANIZACIONAL: CONCEPTO Y DIMENSIONES

El *capital social* hace referencia a la capacidad que posee un agente para obtener beneficios de su red de contactos (PORTES, 1998). En el ámbito corporativo y desde un punto de vista interorganizacional, el capital social permite a la empresa generar valor a través del establecimiento de una red de relaciones estratégicas externas y mejorar tanto su competitividad como sus resultados empresariales (BLASCO, NAVAS y LÓPEZ, 2010). Así, un gran número de investigadores han puesto de manifiesto que el acceso a nuevas fuentes de conocimiento es uno de los beneficios directos más importantes del capital social (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; ADLER y KWON, 2002), ya que permite a las empresas conectar con multitud de actores para localizar, intercambiar y transferir recursos (MAULA, AUTIO y MURRAY, 2001; BLASCO *et al.*, 2010).

El capital social es un constructo complejo y heterogéneo (BLASCO *et al.*, 2010). La perspectiva más completa y en la que se basará esta investigación es la aportada originariamente por NAHAPIET y GHOSHAL (1998), ya que esta aproximación es la más aceptada a la hora de explicar el intercambio de recursos y capacidades entre los agentes de una red desde un enfoque estratégico. Dicha perspectiva permite, por un lado, identificar el capital social como un constructo de carácter multidimensional que recoge el valor generado por el intercambio de recursos y capacidades entre los distintos agentes que forman parte de una misma red. Por otro lado, posibilita la consideración tanto de las relaciones que la empresa mantiene con otros agentes fuera de sus fronteras organizativas –capital social interorganizacional–, como de los vínculos existentes entre sus miembros –capital social intraorganizacional–.

Con base en todas estas consideraciones, en este trabajo adoptamos la definición de capital social que se establece como «la suma de los recursos actuales y potenciales incorporados en, disponibles a través y derivados de la red de relaciones poseídas por un individuo o una unidad social» (NAHAPIET y GHOSHAL 1998, pág. 243), la cual ha sido empleada en multitud de estudios que la han considerado adecuada para examinar el concepto de capital social en el ámbito de las organizaciones (*e.g.*, INKPEN y TSANG, 2005; BLASCO *et al.*, 2010; HORN, SCHEFFLER y SCHIELE, 2014).

Asimismo, las dimensiones planteadas por estos autores –estructural, relacional y cognitiva– parecen sintetizar el conjunto de aspectos que confieren al capital social características de recurso valioso capaz de proporcionar a la empresa rentas tanto de tipo ricardiano (a partir de la posesión o el control de recursos únicos) como específicamente relacionales (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998), que es la perspectiva adoptada en este trabajo.

La *dimensión estructural* incluye la interacción social entre los miembros de una determinada red y tiene en cuenta aspectos relacionados con los vínculos –e. g., frecuencia, intensidad y estrechez²–, o la configuración –e. g., jerarquía, densidad y conectividad³–, los cuales están asociados a la flexibilidad y facilidad para intercambiar recursos por parte de los componentes de la red (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998). Por su parte, la *dimensión relacional* se vincula a los activos que nacen de la propia relación e interacción, tales como la confianza o la integridad. La dimensión relacional hace referencia a las ventajas de comportamiento integradas en una relación y que generan principalmente activos intangibles críticos para el intercambio de factores (YLI-RENKO, AUTIO y SAPIENZA, 2001). De manera general, la confianza ha sido considerada como uno de los elementos críticos de esta dimensión (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; TSAI y GHOSHAL, 1998; INKPEN y TSANG, 2005), ya que podría ser tanto antecedente como consecuencia de que todos los agentes implicados en los distintos sistemas sociales encuentren formas para establecer acuerdos multilaterales (BLASCO *et al.*, 2010). Por último, la *dimensión cognitiva* hace referencia a los códigos compartidos que facilitan el entendimiento común acerca de los objetivos y las formas de actuar en un sistema social (TSAI y GHOSHAL, 1998; BLASCO *et al.*, 2010). Se refiere a aquellos recursos que proveen representaciones, interpretaciones y sistemas de significado compartidos entre las partes, como por ejemplo las metas compartidas. Estas constituyen un instrumento que ayuda a los diferentes agentes de una red a integrar conocimiento de forma individual y pueden evitar que se produzcan malentendidos cuando se actúa cooperativamente, favoreciendo el intercambio de ideas y recursos (TSAI y GHOSHAL, 1998).

Además, estas tres dimensiones parecen estar interconectadas. En este sentido, diversas investigaciones han propuesto la existencia de posibles relaciones causales entre las mismas (véanse, e. g., NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; TSAI y GHOSHAL, 1998; LIAO y WELSCH, 2005). Por ejemplo, LIAO y WELSCH (2005) concluyen que la forma de capital social más básica se corresponde con su parte estructural, de la cual emergen y se ven influenciados el capital social relacional y cognitivo. En este sentido, sin redes físicas estructurales, las empresas serían menos propensas a desarrollar relaciones de confianza, obstaculizándose la creación de normas y valores compartidos.

² Estos tres elementos indicarán si entre dos o más agentes existe un vínculo fuerte –frecuente, intenso y estrecho– o por el contrario estamos ante una relación de nexos débiles. En el ámbito de esta investigación, centrada en sectores altamente innovadores y tecnológicos, se considera que la posesión de dichos vínculos es esencial para el intercambio de información de alta calidad y de conocimiento tácito.

³ Estos atributos determinarán el grado de contacto entre los miembros de la misma y la accesibilidad a la información. En este sentido, cuanto mayor sea la jerarquía menor será el contacto entre individuos. De manera similar, de acuerdo al enfoque contingente (véanse, e. g. ROWLEY, BEHRENS y KRACKHARDT, 2000), cuanto mayor sea la densidad y conectividad mejor será la configuración de la red cuyos actores tengan por objetivo explotar las tecnologías, habilidades e información existentes en la misma.

En consecuencia, desde esta perspectiva, se considera que la agregación de los tres tipos de capital social en un único constructo podría dificultar la obtención de conclusiones sólidas sobre el efecto del mismo en diferentes aspectos competitivos de la empresa (LIAO y WELSCH, 2005). Por último, aunque la existencia de relaciones entre las tres dimensiones del capital social parece ser clara, carece de suficiente evidencia empírica que permita establecer cuál es el signo de dichas relaciones (TSAI y GHOSHAL, 1998; YLI-RENKO *et al.*, 2001). Por ello, en el siguiente epígrafe se pasa a analizar de manera específica estas relaciones.

5. RELACIONES ENTRE EL CAPITAL SOCIAL ESTRUCTURAL, RELACIONAL Y COGNITIVO

Como se expuso en el punto anterior, existen evidencias de la existencia de relaciones de influencia del capital social estructural sobre los otros dos tipos de capital social –relacional y cognitivo–. En este sentido, este trabajo considera que los distintos aspectos estructurales del capital social –*e. g.*, vínculos de red, configuración de la red– podrían contribuir de manera directa, tanto a la generación de confianza –capital social relacional–, como al desarrollo de normas, valores y cultura compartida –capital social cognitivo–.

Así, un gran número de investigadores han sugerido que las relaciones de confianza, las cuales ya fueron señaladas como principal componente del capital social relacional, evolucionan a partir de las interacciones sociales que emanan del capital social estructural (véase, *e. g.*, GRANOVETTER, 1985). Sin embargo, la mayoría de ellas se han planteado desde un punto de vista teórico e intraorganizacional (véanse, *e. g.*, TSAI y GHOSHAL, 1998). En este trabajo, hacemos referencia al capital social externo o, en otras palabras, a las relaciones que la empresa mantiene con otras empresas e instituciones. En este ámbito, existe poca evidencia acerca de la relación entre el capital social estructural y relacional desde un punto de vista interorganizacional, teniendo en cuenta las relaciones de la empresa con una amplia diversidad de agentes (*e. g.*, clientes, proveedores, competidores, colaboradores). Asimismo, son pocas las investigaciones que han testado la relación entre el capital social estructural y relacional considerando las características y configuración que poseen los vínculos de la red –frecuencia, intensidad y estrechez–, siendo este el posicionamiento de la presente investigación. Solo los trabajos de LIAO y WELSCH (2005) en el contexto de redes de emprendimiento y el trabajo de HORN *et al.* (2014), con base en las relaciones entre proveedor y cliente, parecen acercarse a este planteamiento.

LIAO y WELSCH (2005) estudian la vinculación existente entre el número de familiares y amigos del emprendedor que, a su vez, también crearon una nueva empresa⁴, y el apoyo o confianza que recibió el nuevo proyecto empresarial por parte de agentes como el gobierno, los bancos e

⁴ Se da por supuesto que los autores entienden que este tipo de red es cohesionada y que los vínculos son fuertes, frecuentes y estrechos, dado el tipo de agente tenido en cuenta –familia y amigos–.

inversores y otros grupos sociales. Sin embargo, los resultados obtenidos por estos autores muestran que la relación es no significativa, la cual quedaría justificada por la existencia de una relación indirecta entre el capital social estructural y relacional a través del capital social cognitivo. En este sentido, es posible que el hecho de que los agentes de la red de relaciones considerados desde el punto de vista estructural –familia y amigos– no coincidan con aquellos otros que se tienen en cuenta desde la perspectiva relacional –instituciones públicas y privadas– podría justificar esta falta de influencia en la confianza. Por su parte, HORN *et al.* (2014), con base en las relaciones con proveedores derivadas de la cadena de suministro de una empresa automovilística multinacional, muestran como la fuerza de los vínculos influye de manera positiva en el nivel de confianza y compromiso desarrollado entre los mismos, dado que la presencia de cierto contacto con este tipo de agentes es una condición previa para el intercambio de información, recursos y conocimiento.

Siguiendo a TSAI y GHOSHAL (1998), el capital social estructural, representado por las interacciones sociales positivas, podría promover el desarrollo de confianza y de confiabilidad, las cuales llevan a la acumulación de capital social relacional (TSAI y GHOSHAL, 1998). La interacción permite evaluar de manera directa el grado de confiabilidad que se puede otorgar a cada una de las partes en una relación. En este sentido, la confianza no es algo que se decida tener o conceder de manera voluntaria, sino que va evolucionando conforme al desarrollo de las relaciones y puede ir cambiando con el paso del tiempo, en función de las circunstancias y condiciones que puedan afectar a dicho desarrollo –*e. g.*, formalidad y configuración de la relación–. De este modo, el mantenimiento de relaciones se convierte en un elemento esencial para crear y sostener la confianza y se encuentra vinculado al número de interacciones satisfactorias –*i. e.*, reiteradas– que se producen entre dos agentes.

Por otro lado, cuando dos actores interactúan a lo largo del tiempo, intercambian información relevante que permite un mayor conocimiento mutuo y que su relación de confianza se afiance. En este sentido, sus relaciones se hacen más fuertes y existirá una mayor propensión a verse mutuamente como dignos de la confianza del otro socio (GRANOVETTER, 1985 y TSAI, 2001). Así, las interacciones repetidas constituirían una fuente para la generación de la confianza. Igualmente, la posesión de un fuerte vínculo entre dos agentes puede hacer que cada uno de ellos busque el asesoramiento del otro en aquellos campos en los que sea competente. Este estrechamiento dará lugar a más interacciones positivas para ambas partes y a un posible aumento de la confianza. Asimismo, cuando existen lazos fuertes entre dos agentes, estos tienden a desarrollar pensamientos y formas de comunicación similares, y este tipo de cognición compartida –*e. g.*, valores, jerga– se asocia con la existencia de una mayor confianza (TSAI y GHOSHAL, 1998).

Por tanto, se establece que cuanto mayor sea la intensidad, la repetición de las interacciones y la cercanía de interacción entre la empresa y otros agentes de su red de relaciones externas, mayor será el nivel de capital social relacional desarrollado por la empresa derivado de dichas relaciones, lo que lleva a plantear la siguiente proposición:

A mayores niveles de capital social estructural, más alto será el nivel de capital relacional desarrollado por la empresa.

[P₁]

De manera similar al análisis de la relación entre el capital social estructural y el capital social relacional, estudios previos han mostrado empíricamente que la existencia de vínculos e interacciones sociales entre los miembros de una red ayuda a que estos adopten lenguajes, normas, códigos y visiones y valores compartidos (LIAO y WELSCH, 2005). Sin embargo, la mayoría de estos trabajos han adoptado un punto de vista intraorganizacional, además de centrarse únicamente en el estudio de algunos de los componentes del capital social estructural vinculados a su configuración.

Únicamente el trabajo de LIAO y WELSCH (2005), basado en redes de emprendimiento, emplea una perspectiva interorganizacional y tiene en cuenta varios aspectos de la dimensión estructural relacionados con las características que poseen los vínculos⁵, acercándose, como ya se comentó previamente, al punto de vista adoptado por este trabajo. En este sentido, estos autores concluyen que lo más importante para las nuevas empresas es interactuar a través de vínculos sociales con los que existe una relación sólida –capital social estructural–, lo que les permite adquirir un lenguaje común para conseguir entender y adoptar normas y desarrollar prácticas comunes de la red de emprendimiento –capital social cognitivo–, que mejora la posibilidad de acceder a recursos y conocimientos valiosos para su actividad de negocio.

La interacción social juega un papel crítico, tanto en la conformación de un conjunto común de normas y valores, como en su distribución entre los miembros de una red (TSAI y GHOSHAL, 1998). La literatura sobre socialización organizacional sugiere que la interacción social ayuda a crear y adoptar códigos y prácticas que permiten intercambiar eficazmente recursos en la red y a desarrollar una visión compartida sobre la forma de relacionarse y percibir el entorno (LIAO y WELSCH, 2005).

Las empresas que forman parte de una misma red de relaciones y que mantienen contactos frecuentes serán más propensas a compartir una cierta cultura común y un sistema de valores e ideas relativamente homogéneo, con relación a aquellas otras empresas que no comparten vinculación alguna. En este sentido, MEYER y ROWAN (1977) argumentaron que la presencia de vínculos fuertes entre los agentes de una red facilita la difusión de normas a través de la misma. Asimismo, la identidad de dos actores cuya relación es fuerte y pertenecen a la misma red puede converger, ya que están expuestos a flujos de información e influencias sociales similares.

Por tanto, es probable que las empresas pertenecientes a una red altamente interconectada desarrollen patrones similares de comportamiento, favoreciendo la aparición de lenguaje compartido y visiones comunes (MEYER y ROWAN, 1977). En este sentido, se considera que cuanto mayor sea la frecuencia, intensidad y estrechez de los vínculos entre los agentes de una red interorganizacional, mayor será la probabilidad de que desarrollen valores, normas, lenguajes o de que compartan principios culturales que les permita entenderse de una forma efectiva en sus interacciones relacionales. De este modo, formulamos una segunda proposición:

⁵ Véase nota al pie número 3.

A mayores niveles de capital social estructural, mayor será el nivel de capital cognitivo desarrollado por la empresa. [P₂]

Además de la influencia que ejercen los distintos aspectos estructurales del capital social –i. e., vínculos de la red y configuración– sobre el desarrollo de confianza –capital social relacional– y de valores y normas compartidos –capital social cognitivo–, este trabajo también tiene en cuenta el efecto que dichos componentes estructurales podrían tener sobre la identificación, comprensión y adquisición de nuevo conocimiento externo. Estos efectos serán expuestos en el subsiguiente apartado.

6. RELACIONES ENTRE EL CAPITAL SOCIAL ESTRUCTURAL, LA CAPACIDAD DE IDENTIFICACIÓN Y LA ADQUISICIÓN DELIBERADA DE CONOCIMIENTO VALIOSO

Las organizaciones adquieren conocimientos externos a través de actividades previas de búsqueda y localización de los mismos. Estas actividades requieren que las empresas posean competencias distintas de las que son necesarias para comprender el conocimiento desarrollado internamente y que permitirán su posterior utilización (LANE y LUBATKIN, 1998). Las competencias de búsqueda de conocimiento hacen referencia básicamente a la capacidad para identificar y anticipar el valor del conocimiento de forma previa a su adquisición (PATTERSON y AMBROSINI, 2015). Por ello, invertir en determinados aspectos para que la empresa mejore esta capacidad es clave para la obtención de resultados óptimos. En esta investigación, estos aspectos están relacionados con el establecimiento de redes interorganizacionales y la obtención y oportuna gestión del capital social que surge en las mismas.

La literatura sobre redes muestra distintos ejemplos que vinculan la pertenencia a redes sociales con una mayor capacidad para identificar y comprender el conocimiento externo. Por ejemplo, HUGHES, MORGAN, IRELAND y HUGHES (2014) mostraron que existe una relación positiva entre la intensidad en las relaciones que se dan en la red de una empresa y su capacidad para interpretar nuevos conocimientos que sean útiles para la toma de decisiones acerca del desarrollo de nuevos productos y/o proyectos.

Otros trabajos, como el desarrollado por SMITH, COLLINS y CLARK (2005) muestran como las características estructurales que posee una red de relaciones influyen en la identificación de ciertos tipos de conocimiento dentro la misma. Estos autores encuentran que la fuerza de los vínculos entre los miembros de la organización afecta de manera positiva a su capacidad para acceder a grupos o personas con conocimientos especializados y anticipar el valor que supondrá el intercambio. Por otra parte, los vínculos en la red proporcionan acceso a los recursos y constituyen una poderosa fuente de información sobre qué conocimientos pueden aportar valor a las empresas (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998). Poseer unos vínculos intensos expone a la empresa a información más novedosa y compleja. Por su parte, las interacciones estrechas también aumentan la exposición de las empresas a distintas interpretaciones del significado y relevancia del conocimiento.

Asimismo, la configuración de la red de contactos de una empresa proporciona los canales para que la transmisión de información sea efectiva –por ejemplo, la densidad, conectividad y jerarquía están asociadas con la flexibilidad y la facilidad para que se produzca dicha transmisión (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; INKPEN y TSANG, 2005). Con respecto a la jerarquía, TSAI (2001) muestra que la innovación de una unidad de negocio depende de su capacidad de absorción, la cual se ve influenciada por la posición que ocupa dicha unidad dentro de su red de relaciones. Por otro lado, y con respecto a la conectividad y la densidad, autores como BURT (1992) afirman que una red interorganizacional dispersa, compuesta por agentes con conexiones poco frecuentes, puede ser una amplia fuente de información y conocimiento novedoso, ya que posiblemente los contactos fuertemente conectados dispongan de información muy similar y, por tanto, proporcionen beneficios redundantes. Este punto de vista, compartido por otros autores como PRESUTTI, BOARI y FRATOCCHI (2007), sin embargo, no es unánime (HUGHES *et al.*, 2014). Otros estudios postulan que las redes densamente conectadas proporcionan oportunidades para acceder a conocimientos, informaciones y experiencias complejas y valiosas que la empresa posee, pero cuya existencia desconocía, pudiendo así mejorar su rendimiento (ADLER y KWON, 2002).

Con base en este argumento y dado el contexto del presente trabajo⁶, se considera que la posesión de unos vínculos interorganizacionales fuertes, frecuentes y estrechos, característicos de redes densas, contribuirán de forma positiva a la identificación y comprensión de conocimientos valiosos dentro de la red de contactos de la empresa. Estas ideas han sido apoyadas profusamente por teorías basadas en el intercambio social o en los costes de transacción (WILLIAMSON, 1985).

Así, según la Teoría del Intercambio Social, cuando una empresa obtiene de su relación con otra unos beneficios mayores a los esperados, se genera en ella un sentimiento de compromiso que la llevaría a tener una mayor predisposición a recompensar el intercambio en el futuro (BLAU, 1964). Desde nuestro punto de vista, la posesión de unos vínculos fuertes, frecuentes y estrechos es probable que favorezca, si, el beneficio obtenido es mayor al esperado de desarrollo de la relación, la aparición de una mayor predisposición a la hora de facilitar el acceso o la observación de determinadas habilidades, activos o conocimientos propios.

Asimismo, considerando la Teoría de los Costes de Transacción, la construcción de relaciones en una red interorganizacional, en la que la empresa mantenga con sus contactos unos vínculos fuertes, frecuentes y estrechos, disminuirá los costes de búsqueda de información. Es el beneficio de identificar (y posteriormente adquirir) conocimientos en la red por encima del coste de desarrollar vínculos y relaciones lo que motiva el esfuerzo de la empresa por el mantenimiento de su red. Indirectamente, también permite la mejora de su capacidad de absorción exploratoria (en comparación con la búsqueda –y adquisición– de conocimiento en el mercado). En este sentido, GRANOVETTER (1985: 540) señala que el esfuerzo y los costes asociados a la construcción de una red de contactos interorganizativa pueden verse recompensados por: (1) el acceso a información

⁶ Esta investigación se centra en el estudio de factores vinculados a sectores intensivos en conocimiento tecnológico, a menudo de carácter complejo.

valiosa a un precio menor que en el mercado; (2) la obtención de información fiable, dado que los agentes con los que se mantienen relaciones estables tienen motivos económicos para hacerlo, al existir expectativas de interacciones o transacciones futuras; y (3) el establecimiento de relaciones sociales que conllevan fuertes expectativas de confianza y comportamientos no oportunistas derivadas del mantenimiento de relaciones económicas prolongadas en el tiempo.

Por tanto, la tercera proposición que realiza este trabajo destaca que el capital social estructural poseído por una empresa, es decir, la estructura y fortaleza de su red de contactos con agentes externos, influye en la capacidad de reconocer y anticipar el valor de conocimientos disponibles en la red.

A mayores niveles de capital social estructural, más alto será el nivel de desarrollo de la capacidad de identificación de conocimiento valioso.

[P₃]

Por otro lado, la adquisición deliberada de conocimiento externo supone la transferencia del mismo entre organizaciones. Así, diversos estudios han evidenciado la influencia que ciertos aspectos relativos a los vínculos entre agentes, en términos de frecuencia y tipos de interacción, tienen sobre las habilidades y la disposición para adquirir conocimiento externo y su transferencia entre organizaciones (*e. g.*, LANE y LUBATKIN, 1998; MAULA *et al.*, 2001; YLI-RENKO *et al.* 2001; INKPEN y TSANG, 2005; PRESUTTI *et al.*, 2007).

En general, los resultados obtenidos por investigaciones previas son consistentes con el supuesto de la conexión entre el capital social estructural y la adquisición de conocimiento, especialmente el de tipo tácito (MAULA *et al.*, 2001; YLI-RENKO *et al.*, 2001). Por otra parte, cuando el conocimiento a adquirir es complejo, la posesión de unos vínculos interorganizacionales fuertes puede facilitar su transferencia de una empresa a otra. De este modo, cuanto más específicos y difíciles de codificar sean los conocimientos que se desean obtener, su adquisición y transferencia debería realizarse en un contexto de estrecha interacción. Por otra parte, las interacciones frecuentes e intensas permiten desarrollar rutinas para el intercambio de información y conocimientos no articulados. En consecuencia, los lazos relacionales cohesivos facilitan los flujos de información de alta calidad y la transferencia de conocimiento tácito (ROWLEY *et al.*, 2000).

Asimismo, la densidad de la red es un rasgo asociado con la flexibilidad y facilidad de intercambio de información a través de su impacto en el nivel de accesibilidad que proporciona a los miembros de dicha red (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998). Así, GRANOVETTER (1985) argumentó que el arraigo en las redes densas conduce a una cooperación más eficaz entre empresas. De manera similar, INKPEN y TSANG (2005) establecieron que la posesión de vínculos fuertes derivados de una interacción repetida a lo largo del tiempo es una condición que facilita la transferencia de conocimiento entre empresas. Además, este tipo de redes, caracterizadas por interacciones frecuentes, facilitarían la adquisición de conocimiento al incrementarse la eficiencia de los intercambios en términos de tiempo y costes de negociación. Por otra parte, la cohesión también proporciona al proveedor de conocimiento seguridad con respecto al uso que la empresa adquirente hará del conocimiento suministrado, lo que puede facilitar el proceso de transferencia del mismo.

Por tanto, se considera que la fortaleza de los vínculos interorganizacionales de una empresa en su red de contactos –capital social estructural– debería influir de manera positiva en el nivel de conocimientos adquiridos de forma deliberada, siendo mayor cuanto mayor sea la intensidad de dichas relaciones. Así, la cuarta proposición teórica establece que:

A mayores niveles de capital social estructural, mayor será el nivel de adquisición deliberada de conocimiento externo. [P₄]

A continuación, se pasa a analizar la posible influencia de los factores vinculados al capital social cognitivo sobre la capacidad que posee una empresa para identificar conocimiento valioso de su red de relaciones.

7. RELACIÓN ENTRE EL CAPITAL SOCIAL COGNITIVO Y LA CAPACIDAD DE IDENTIFICACIÓN DE CONOCIMIENTO VALIOSO

De manera general, el estudio de la influencia que el capital social cognitivo tiene sobre otras variables organizacionales y de resultado no está suficientemente desarrollado. Por esta razón, los trabajos que tratan de determinar, tanto desde un punto de vista teórico como empírico, la presencia de relaciones entre este tipo de capital social o sus componentes y la identificación de conocimiento valioso son poco numerosos e incluso contradictorios. Por ejemplo, MURA *et al.* (2014), desde un punto de vista intraorganizacional, muestran la existencia de una relación positiva y significativa entre el capital social cognitivo, establecido a través del lenguaje y los códigos compartidos entre los miembros de la empresa, y la exploración de conocimiento más allá de los límites organizacionales.

De manera similar, pero desde una perspectiva interorganizacional, ELYAS, ANSARI y MAFI (2012) en el contexto de redes de emprendimiento, identifican el capital social cognitivo como el lenguaje y las experiencias compartidas en las redes del emprendedor, y estudian su relación con la identificación de oportunidades a la hora de crear una nueva empresa. Sus resultados determinan que el lenguaje compartido no influye en dicha identificación, mientras que la posesión de experiencias compartidas con otros miembros de la red sí contribuye a mejorarla. Por tanto, no queda realmente clara cuál es la relación entre el capital social cognitivo y la capacidad de identificación de nuevas oportunidades en la red.

El posicionamiento de esta investigación es que el capital social cognitivo debería influir positivamente en la capacidad de exploración, ya que proporciona una combinación de estímulos que facilitan la identificación y la valoración de las fuentes externas de conocimiento, en línea con los argumentos aportados por MURA *et al.* (2014), anteriormente señalados. En la medida en que los agentes de una red poseen visiones similares sobre el comportamiento en las interacciones, y normas compartidas sobre los intercambios y el establecimiento de relaciones con el resto de miembros de esa red, el conocimiento existente puede ser de más fácil identificación y acceso, al ser más sencillo de entender (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998; INKPEN y TSANG, 2005).

Una visión compartida sobre cómo funcionan los mecanismos de mercado por parte de los agentes de la red (e. g., dinámica de la competencia, gestión de proveedores, necesidades de los clientes) se considera un mecanismo esencial que une a dichos agentes y les ayuda a observar y entender el conocimiento de los demás (INKPEN y TSANG, 2005), siendo por tanto un prerrequisito para acceder a recursos externos. Asimismo, dicha visión compartida favorece la percepción acerca del verdadero potencial que poseen los recursos que se pretenden intercambiar (TSAI y GHOSHAL, 1998). Por su parte, la cultura compartida influye fuertemente en la comprensión de los conocimientos que son útiles, valiosos o importantes. De esta manera, si una empresa comparte una visión y cultura similar con los agentes de su red de relaciones respecto a su ámbito competitivo y relacional, los esfuerzos dedicados a identificar conocimientos útiles serán menores, viéndose mejorada, por tanto, su capacidad de absorción exploradora.

De este modo, en aquellas redes donde se hayan desarrollado principios culturales, normas y valores comunes, habrá una mayor probabilidad de que esas empresas tengan acceso a conocimientos de mayor relevancia que el resto. En definitiva, gracias a estos elementos cognitivos compartidos, las empresas podrían llegar a identificar recursos que podrían ser posteriormente adquiridos e incorporados a sus bases de conocimiento, siempre que se desarrolle la estrategia de adquisición adecuada. Por tanto, se plantea que cuanto mayor sea el nivel de desarrollo del capital social cognitivo de la empresa, en términos de normas, lenguaje común, principios culturales y valores compartidos en su red de relaciones interorganizacional, mayor será su capacidad para identificar conocimiento valioso y, por tanto, mayor el nivel de desarrollo de su capacidad de absorción exploradora. Con base en este planteamiento, se expone la quinta proposición del presente trabajo:

A mayor nivel de capital social cognitivo generado por la empresa, más alto será el nivel de desarrollo de su capacidad de absorción exploradora.

[P₅]

8. RELACIÓN ENTRE EL CAPITAL SOCIAL RELACIONAL Y LA ADQUISICIÓN DELIBERADA DE CONOCIMIENTO

Al igual que ocurría en el estudio de la relación entre el capital social cognitivo y la capacidad de identificación de conocimientos valiosos, desde un punto de vista empírico son pocos los trabajos que han analizado de manera individual el efecto que la confianza, como principal aspecto del capital social relacional, tiene sobre la adquisición deliberada de conocimiento externo. Además, los resultados de estas investigaciones son bastante contradictorios, al haberse mostrado la existencia de relaciones tanto positivas como negativas (YLI-RENKO *et al.*, 2001; PRESUTTI *et al.*, 2007; MAURER, 2010 y PARK, 2010).

Por ejemplo, MAURER (2010), en el contexto del desarrollo de acuerdos de colaboración interorganizacionales, encuentra que la confianza entre los socios conduce a mayores niveles de conocimiento adquirido a nivel de cada empresa, vinculado al proyecto desarrollado de manera conjunta. Sin embargo, la fuerza de esta relación no es tan fuerte como el autor esperaba, cuestión que justifica explicando que la confianza es solo uno de los determinantes de la adquisición de

conocimiento, a la que también se sumarían otros factores que probablemente sean más influyentes a la hora de explicarla, como por ejemplo los incentivos económicos que posean cada uno de los miembros que formen parte del proyecto encargado de desarrollar la colaboración (MAURER, 2010: 635). En el mismo sentido, PARK (2010), en su investigación sobre *joint ventures* internacionales, también encuentra una relación positiva entre la confianza entre las partes y la adquisición de conocimiento vinculado a este tipo de acuerdo contractual.

En contraste, YLI-RENKO *et al.* (2001), en un estudio aplicado a 180 pequeñas empresas de base tecnológica de reciente creación, encuentran que la calidad de la relación empresa-cliente en términos de confianza y fiabilidad está negativamente vinculada con la adquisición de conocimiento sobre productos, mercados y tecnologías incrustados en dicha relación. Estos autores argumentan que la obtención de estos hallazgos puede estar motivada por la existencia de relaciones muy estrechas, las cuales pueden aislar a las pequeñas empresas de otras fuentes externas de información. De este modo, aunque la existencia de confianza puede permitir reducir algunos costes de transacción asociados a la gestión de la relación con el cliente principal, no implica que la adquisición de conocimiento externo llegue a ser efectiva y se pueda traducir en el desarrollo de nuevos productos, distinción tecnológica o mejoras de eficiencia con respecto a los costes de venta (YLI-RENKO *et al.*, 2001). De manera similar, PRESUTTI *et al.* (2007) analizan 107 empresas de alta tecnología pertenecientes a un clúster geográfico, obteniendo evidencia de que la confianza influye de manera negativa en la adquisición de conocimiento a nivel individual sobre mercados extranjeros, claves para el desarrollo internacional de las empresas del clúster. La existencia de información redundante derivada de la existencia de unos vínculos fuertes (BURT, 1992) es el principal motivo a través del cual se justifican estos resultados.

Bajo el punto de vista de esta investigación, estos hallazgos podrían ser consecuencia de la particularidad del entorno en el que se desarrollan estas investigaciones –*e. g.*, clúster geográfico, o proyectos de colaboración recíprocos–, o del hecho de examinar únicamente un tipo de relación –*e. g.*, empresa-cliente–. Sin embargo, este trabajo contempla otros factores o alternativas, ampliando el marco de referencia utilizado por estos estudios, el cual podría condicionar la relación entre el capital social relacional –confianza– y la adquisición deliberada de conocimiento externo. En este sentido, y como se expuso anteriormente, se contempla que las empresas pueden establecer relaciones a partir de las cuales adquirir conocimiento con un amplio rango de agentes, tanto públicos –universidades, instituciones públicas–, como privados –clientes, proveedores, competidores–, donde la confianza puede jugar un papel fundamental, como, por ejemplo, en alianzas estratégicas o en proyectos colaborativos.

Por un lado, la confianza o capital social relacional facilita que se produzca un mayor nivel de comunicación y diálogo entre agentes. Además, la transferencia de información y conocimientos a través de las relaciones interorganizacionales tiende a asumir la presencia de confianza. Cuanto más complejo sea el conocimiento a adquirir, mayor será el grado de confianza requerida para su transferencia entre empresas, por la mayor necesidad de interactuar que poseerán las mismas. Por tanto, en términos de adquisición de conocimiento, la confianza es importante para el sustento de relaciones interorganizacionales en las que es necesario el contacto directo y la interrelación.

Además, la confianza permite el acceso a las personas clave para desarrollar el intercambio de conocimiento (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998). La presencia de confianza dentro de las relaciones interorganizacionales hace también que la adquisición de conocimiento externo sea una opción atractiva al reducir la necesidad de redactar contratos formales o ciertos mecanismos de monitorización (cláusulas) asociados a las transacciones de negocio. Por otra parte, la confianza interorganizacional reduce el riesgo de aparición de comportamientos oportunistas haciendo que las relaciones informales para la adquisición de conocimientos sean una opción atractiva (NAHAPIET y GHOSHAL, 1998).

Adicionalmente, sin contar con suficiente confianza, una empresa podría no estar dispuesta a adquirir conocimiento de otros agentes –o no hacerlo tan intensamente como podría, aunque estos hayan sido identificados como potencialmente valiosos (ADLER y KWON, 2002). De esta manera, la confianza puede influir en grado en el que los agentes se involucran en procesos de compartimiento de conocimiento. Del mismo modo, cuando las relaciones de confianza se generan dentro de una red, los actores desarrollan una reputación de ser merecedores de la misma, cuestión que puede ser fundamental para ampliar las relaciones dentro de dicha red para el establecimiento de nuevas relaciones (TSAI y GHOSHAL, 1998).

En definitiva, se plantea la existencia de conexiones entre el capital social relacional, medido a través del nivel de confianza que la empresa mantiene con los agentes que forman parte de su red de contactos, y el nivel de adquisición deliberada de conocimiento desarrollado por la misma. Así, se espera que las empresas que perciban mayores niveles de confianza en su red de relaciones sean capaces de adquirir más conocimiento de forma deliberada en dicha red. En consecuencia, establecemos la siguiente proposición:

A mayor nivel de capital social relacional generado por la empresa, mayor será su nivel de adquisición deliberada de conocimiento. [P₆]

9. RELACIÓN ENTRE LA CAPACIDAD DE IDENTIFICACIÓN DE CONOCIMIENTO VALIOSO Y LA ADQUISICIÓN DELIBERADA DE CONOCIMIENTO

En esta investigación, se ha considerado la identificación y la adquisición de conocimiento como fases diferenciadas dentro del proceso de absorción, debido a la especificidad de las relaciones que cada proceso tiene con respecto al capital social desarrollado por la empresa. En este sentido, se plantea que una vez que la organización ha logrado identificar en su red aquellos conocimientos que considera potencialmente valiosos, tendrá que desarrollar estrategias deliberadas para su adquisición. Este argumento coincide con los aportados por COHEN y LEVINTHAL (1990), LANE y LUBATKIN (1998), TODOROVA y DURISIN (2007) o PATTERSON y AMBROSINI (2015), quienes coinciden en afirmar que la identificación y comprensión del valor del conocimiento externo es un paso previo indispensable para que la adquisición de conocimiento externo se desarrolle de manera óptima.

La literatura sobre GC ha identificado aspectos concretos que influyen en los procesos de identificación y adquisición de conocimiento externo a la organización (véanse, *e. g.*, ALMEIDA *et al.*, 2003). Por ejemplo, con respecto a la actividad de adquisición de conocimiento, ALMEIDA *et al.* (2003) consideran que para que esta se produzca, primero la empresa tiene que explorar el entorno en busca de conocimientos que potencialmente puedan serle útiles. Dichos autores señalan que esta monitorización se produce gracias a la *capacidad de exploración* de la empresa, que podemos interpretar como la capacidad para identificar y comprender qué conocimiento externo puede ser valioso para la misma.

Igualmente, otros autores han puesto de manifiesto la importancia de la posesión de capacidades de búsqueda para el logro de mayor información e ideas novedosas, que una vez adquiridas e integradas en la empresa pueden mejorar los resultados organizacionales (*e. g.*, LAURSEN, 2012). Algunos trabajos señalan instrumentos que puedan contribuir a dicha búsqueda. Por ejemplo, para identificar y adquirir información externa valiosa de una amplia variedad de fuentes es necesario desarrollar y mantener una adecuada red de los denominados *gatekeepers*⁷, dedicados a la búsqueda y conexión de la empresa con agentes externos.

En general, no parece existir demasiada evidencia empírica de las relaciones que se pueden producir entre la capacidad para la identificación y la adquisición de conocimiento. Una excepción es la investigación de PATTERSON y AMBROSINI (2015), que a través del estudio cualitativo de 38 empresas del sector *biofarmacéutico* en Reino Unido consigue contrastar la relación existente entre determinados esfuerzos para la identificación de conocimiento valioso y el nivel de asimilación de estos conocimientos por parte de las empresas que componen la muestra analizada. En este sentido, parece derivarse la proposición de que cuanto mayor sea la capacidad de la empresa para explorar conocimientos externos, mayor será el nivel de conocimientos adquiridos por parte de la organización.

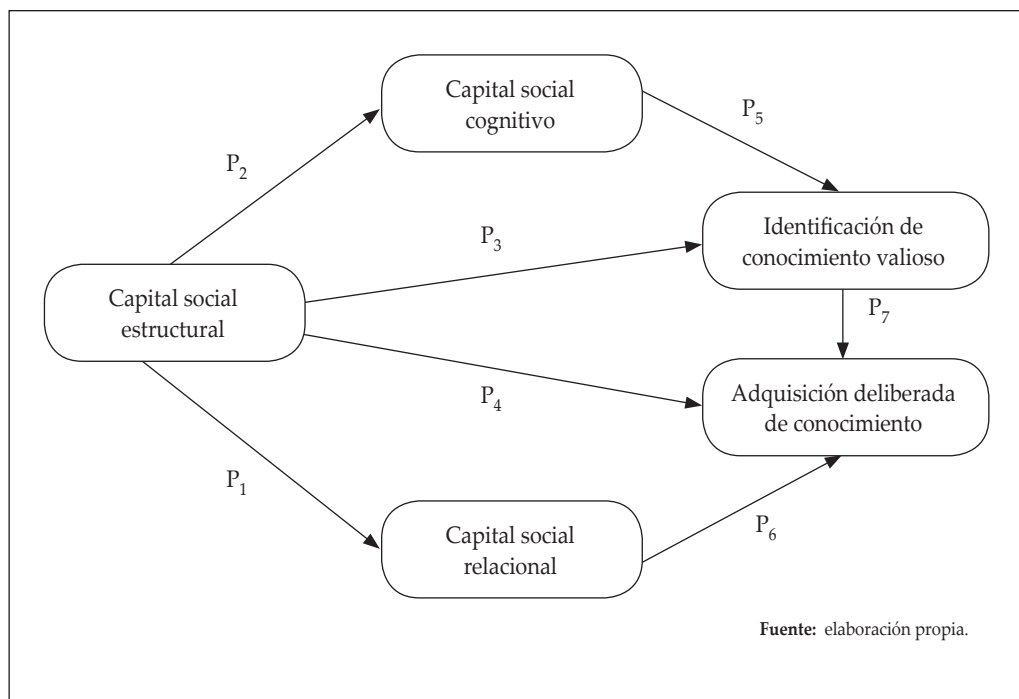
Así, gracias a su capacidad de exploración, la empresa contará con un amplio rango de conocimiento previamente identificado, el cual puede incidir en una mayor tendencia al planteamiento *deliberado* de estrategias para su adquisición, ya que no todos los agentes que poseen un conocimiento que puede ser valioso para la empresa tendrán la intención de compartirlo o comercializarlo. De este modo, la capacidad de identificación permitirá priorizar el conocimiento a adquirir que más se adapte a las necesidades actuales o futuras de la empresa, y la adquisición será más rápida y efectiva en relación a aquellas otras organizaciones que posean un menor desarrollo de esta capacidad de exploración. Con base en este argumento, se plantea la última proposición de este trabajo:

La capacidad de identificación de conocimiento valioso influye positivamente en la adquisición deliberada de conocimiento externo de la empresa. [P₇]

⁷ Profesional de la información con capacidad de decisión tanto de manera reactiva, la cual permite responder a demandas de información eficazmente, como de forma proactiva, posibilitando el anticipo a las necesidades de la misma. Estos agentes son fundamentales para la capacidad de absorción de la empresa, ya que sirven de enlace entre los proveedores de conocimiento y los explotadores del mismo, situados dentro de la organización.

Una vez justificadas y planteadas las proposiciones, la **figura 1** recoge un esquema gráfico de todas ellas. Con esta propuesta, como señalamos en la introducción, analizamos de forma teórica el efecto que los distintos componentes del capital social interorganizacional –estructural, relacional y cognitivo– tienen, por una lado, sobre la capacidad de identificación de conocimientos externos valiosos, y, por otro, sobre la adquisición deliberada de los mismos. Igualmente, se pone de manifiesto el papel fundamental que juega la identificación de conocimiento valioso para que pueda producirse su adquisición efectiva, de acuerdo a los objetivos estratégicos que persiga la organización.

Figura 1. Resumen de las proposiciones teóricas



10. CONCLUSIONES

En esta investigación hemos realizado una revisión de la literatura vinculada a la adquisición de conocimiento externo, prestando especial atención al papel estratégico que juega la capacidad de identificación de conocimientos valiosos como antecedente fundamental para que el proceso de adquisición se complete con éxito. Por otro lado, desde la perspectiva relacional del capital social, se destaca el carácter multidimensional del concepto y se adopta la diferenciación básica propuesta por NAHAPIET y GHOSHAL (1998), quienes distinguen entre capital social

estructural, relacional y cognitivo. En este sentido, se considera que cada tipo de capital social posee unas especificaciones relevantes que se deben destacar en relación con la adquisición e identificación de conocimiento.

El estudio de las relaciones entre la adquisición deliberada de conocimiento y el capital social interorganizacional estructural, relacional y cognitivo a través de la capacidad de identificación de conocimiento valioso no ha sido un tema muy desarrollado por la literatura en Dirección de Empresas. Por ello, este trabajo argumenta y propone que el capital social interorganizacional constituye un antecedente tanto de dicha capacidad como de su posterior adquisición intencional. De este modo, desde una perspectiva externa, se considera que los distintos tipos de capital social contribuyen al desarrollo de habilidades para la identificación y comprensión de valor que posee el conocimiento externo y que pueden ser un precedente muy importante para alcanzar ventajas competitivas basadas en la adquisición y explotación del mismo. De manera similar, se encuentra necesario poner de manifiesto la relevancia de la capacidad para identificar conocimientos externos valiosos dentro del proceso de absorción –como primera fase del mismo– en línea con las argumentaciones realizadas por COHEN y LEVINTHAL (1990), LANE y LUBATKIN (1998), TODOROVA y DURISIN (2007) o PATTERSON y AMBROSINI (2015).

De manera específica, como conclusiones al estudio realizado, encontramos que el capital social estructural ejercería una influencia positiva tanto sobre el capital social relacional y cognitivo, como sobre la capacidad de identificación y adquisición deliberada de conocimiento valioso. Por su parte, el capital social cognitivo contribuiría positivamente a la identificación de conocimiento valioso, mientras que el capital social relacional lo haría en la adquisición intencional de dicho conocimiento. Por último, la adquisición deliberada de conocimiento también se vería afectada de manera positiva por la capacidad para identificar el conocimiento externo valioso que posea una organización.

Por otra parte, a pesar de las contribuciones del trabajo, somos conscientes de que este presenta una serie de limitaciones. En primer lugar, el carácter teórico de las proposiciones hace que las relaciones planteadas no hayan sido contrastadas empíricamente, lo que supone una dificultad para extraer conclusiones sólidas del trabajo. Por otra parte, las características específicas del ámbito de estudio también plantean una segunda limitación, y hacen que los resultados del mismo puedan ofrecer una validez limitada y que no puedan ser extrapolables a otros sectores menos dinámicos en términos de innovación e intensidad tecnológica. Asimismo, esta investigación no ha tenido en cuenta la distinción entre tipos de conocimiento –*e. g.*, tácito versus explícito– que aporta la dimensión epistemológica del mismo (NONAKA y TAKEUCHI, 1995) debido a que se ha pretendido que los objetivos conseguidos por el mismo posean un carácter generalista. Así, por ejemplo, la problemática en la adquisición y transferencia interempresas de conocimiento explícito es muy diferente a la que se da si el conocimiento a adquirir y transferir entre organizaciones es de tipo tácito. Por último, analizamos solamente el efecto que tiene el capital social interorganizacional sobre la capacidad de identificación y adquisición deliberada de conocimiento externo valioso, dejando de lado el posible efecto que otras variables podrían tener sobre las mismas (*e. g.*, características del entorno, recursos y capacidad de la empresa, etc.).

En este sentido, la propuesta de líneas de investigación futura tiene que ver, en su mayor parte, con las limitaciones previamente mencionadas. En primer lugar, el análisis empírico de las proposiciones planteadas permitirá su ratificación y la consolidación de las suposiciones realizadas por este trabajo. Igualmente, se considera que sería interesante estudiar el efecto que determinadas características de la red de relaciones externa pueden tener en la adquisición y transferencia de conocimiento tácito o explícito. De manera similar, la diferenciación del agente específico que genera el capital social –institucional o industrial– y su influencia sobre la identificación y adquisición de conocimiento podría constituir un futuro estudio. Diversos trabajos han puesto de manifiesto que el conocimiento proporcionado por cada uno de estos tipos de agentes tiende a ser de diferente naturaleza epistemológica, razón por la cual puede afectar de forma distinta tanto a los procesos de transferencia, como al desempeño organizacional y a las capacidades internas de la empresa. Por último, otra línea de trabajo podría ir encaminada al estudio de la influencia que las relaciones planteadas tienen sobre diferentes tipos de resultados (*e. g.* innovación, económicos o financieros) y a la toma en consideración de las capacidades internas que posea la organización para explotar de manera estratégica el conocimiento externo adquirido. Con ello, se podría determinar cuál es el efecto concreto que tienen las mismas sobre medidas objetivas de resultados.

Finalmente, se plantea una serie de recomendaciones prácticas generales que pueden ser de utilidad para los directivos de empresas de alta tecnología. Las organizaciones deben entender que una buena gestión de su capital social interorganizacional puede ayudar a desarrollar capacidades relativas a la identificación y adquisición de conocimientos únicos que podrían ser aplicados dentro de la empresa de manera productiva. Así, se pone de manifiesto que la ventaja competitiva de la empresa puede derivarse, además de la posesión de recursos únicos, de la capacidad que esta posee para gestionar y acceder a los activos de otros agentes de su red interorganizativa. Asimismo, el estudio de las interrelaciones entre las distintas dimensiones del capital social conduce a un mayor entendimiento de su funcionamiento interno y ayuda a revelar su configuración estratégica. Ello constituye una cuestión importante a tener en cuenta por parte de la alta dirección de la empresa, que deberá considerar, además de la importancia que cada tipo de capital social –estructural, relacional y cognitivo– tiene sobre las capacidades para identificar y adquirir conocimiento, el valor añadido que suponen sus relaciones de interdependencia. En este sentido, una correcta comprensión de las mismas permitirá a los administradores poseer un mejor conocimiento acerca de la composición de su capital social interorganizacional, contribuyendo a mejorar su gestión y, por tanto, la obtención de resultados a partir del mismo. Igualmente, el fomento de la capacidad de identificación de conocimientos valiosos dentro del proceso de absorción constituye un factor imprescindible que la organización debe considerar a la hora de desarrollar estrategias de adquisición deliberada de conocimiento que contribuyan a la acumulación de recursos externos valiosos. Como se expuso en el epígrafe 9, la identificación de conocimientos va a permitir seleccionar aquel tipo de estrategia de adquisición que mejor se adapte a las necesidades y circunstancias de la empresa –presentes y futuras–, pudiéndose, de este modo, optimizar los resultados derivados de dicha adquisición.

Bibliografía

- ADLER, P. S. y KWON, S. W. [2002]: «Social Capital: Prospect for a New Concept», *Academy of Management Review*, 27, págs. 17-40.
- ALMEIDA, P.; PHENE, A. y GRANT, R. [2003]: «Innovation and Knowledge Management. Scanning, Sourcing and Integration», en EASTERBY-SMITH, M. y LYLES, M. A. (eds.), *Organizational Learning and Knowledge Management* (págs. 356-371), Blackwell Publishing, Londres.
- BLASCO, P.; NAVAS, J. E. y LÓPEZ, P. [2010]: «El Efecto Mediador del Capital Social sobre los Beneficios de la Empresa», *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 20, págs. 11-34.
- BLAU, P. M. [1964]: *Exchange and Power in Social Life*, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- BURT, R. S. [1992]: *Structural Holes. The Social Structure of Competition*, Harvard University Press, Cambridge MA.
- CASSIMAN, B. y VEUGELERS, R. [2006]: «In Search of Complementarity in Innovation Strategy. Internal R&D and External Knowledge Acquisition», *Management Science*, 52, págs. 68-82.
- COHEN, W. M. y LEVINTHAL, D. A. [1990]: «Absorptive Capacity. A New Perspective on Learning and Innovation», *Administrative Science Quarterly*, 35(1), págs. 128-152.
- ELYAS, G. M.; ANSARI, M. y MAFI, V. [2012]: «Impact of Social Capital on the Identification and Exploitation of Entrepreneurial Opportunities», *International Review*, (3-4), págs. 5-18.
- GRANOVETTER, M. S. [1985]: «Economic Action and Social Structure. The Problem of Embeddedness», *American Journal of Sociology*, 91, págs. 481-510.
- HORN, P.; SCHEFFLER, P. y SCHIELE, H. [2014]: «International Integration as a Pre-Condition for External Integration. A Social Capital Perspective», *International Journal of Production Economics*, 153, págs. 54-65.
- HUGHES, M.; MORGAN, R. E.; IRELAND, R. D. y HUGHES, P. [2014]: «Social Capital and Learning Advantages. A Problem of Absorptive Capacity», *Strategic Entrepreneurship Journal*, 8(3), págs. 214-233.
- INKPEN, A. C. y TSANG, E. W. K. [2005]: «Social Capital, Networks and Knowledge Transfer», *Academy of Management Review*, 30(1), págs. 146-165.
- LANE, P. J. y LUBATKIN, M. [1998]: «Relative Absorptive Capacity and Interorganizational Learning», *Strategic Management Journal*, 19(5), págs. 461-477.
- LAURSEN, K. [2012]: «Keep Searching and You'll Find. What Do We Know about Variety Creation through Firms' Search Activities for Innovation?», *Industrial and Corporate Change*, 21(5), págs. 1.181-1.220.
- LIAO, J. y WELSCH, H. [2005]: «Roles of Social Capital in Venture Creation: Key Dimensions and Research Implications», *Journal of Small Business Management*, 43(4): págs. 345-362.
- MAULA, M.; AUTIO, E. y MURRAY, G. [2001]: «Prerequisites for the Creation of Social Capital and Subsequent Knowledge Acquisition», *Working Paper Series 6*, Espoo, Finland.
- MAURER, I. [2010]: «How to Build Trust in Inter-Organizational Projects: The Impact of Project Staffing and Project Rewards on the Formation of Trust, Knowledge Acquisition and Product Innovation», *International Journal of Project Management*, 28(7): págs. 629-637.
- MEYER, J. W. y ROWAN, B. [1977]: «Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony», *American Journal of Sociology*, págs. 340-363.

- MURA, M.; RADAELLI, G.; SPILLER, N.; LETTIERI, E. y LONGO, M. [2014]: «The Effect of Social Capital on Exploration and Exploitation», *Journal of Intellectual Capital*, 15(3): págs. 430-450.
- NAHAPIET, J. y GHOSHAL, S. [1998]: «Social Capital, Intellectual Capital and the Organizational Advantage», *Academy of Management Review*, 23(2), págs. 242-266.
- NONAKA, I. y TAKEUCHI, H. [1995]: *The Knowledge-Creating Company. How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*, Oxford University Press, New York.
- PARK, B. I. [2010]: «What Matters To Managerial Knowledge Acquisition in International Joint Ventures? High Knowledge Acquirers versus Low Knowledge Acquirers», *Asia Pacific Journal of Management*, 27(1), págs. 55-79.
- PATTERSON, W. y AMBROSINI, V. [2015]: «Configuring Absorptive Capacity as a Key Process for Research Intensive Firms», *Technovation*, 36, págs. 77-89.
- PORTES, A. [1998]: «Social Capital: Its Origins and Applications in Modern Sociology», *Annual Review of Sociology*, 24, págs. 1-24.
- PRESUTTI, M.; BOARI, C. y FRATOCCHI, L. [2007]: «Knowledge Acquisition and the Foreign Development of High-Tech Start-Ups. A Social Capital Approach», *International Business Review*, 16(1), págs. 23-46.
- SMITH, K. G.; COLLINS, Ch. J. y CLARK, K. D. [2005]: «Existing Knowledge, Knowledge Creation Capability, and the Rate of New Product Introduction in High-Technology Firms», *Academy of Management Journal*, 48, págs. 346-357.
- ROWLEY, T.; BEHRENS, D. y KRACKHARDT, D. [2000]: «Redundant Governance Structures. An Analysis of Structural and Relational Embeddedness in the Steel and Semiconductor Industries», *Strategic Management Journal*, 21, págs. 369-386.
- TODOROVA, G. y DURISIN, B. [2007]: «Absorptive Capacity on Business Unit Innovation and Performance», *Academy of Management Journal*, 44(5), págs. 996-1.004.
- TSAI, W. [2001]: «Knowledge Transfer in Intraorganizational Networks. Effects of Network Position and Absorptive Capacity on Business Unit Innovation and Performance», *Academy of Management Journal*, 44(5), págs. 996-1.004.
- TSAI, W. y GHOSHAL, S. [1998]: «Social Capital and Value Creation. The Role of Intrafirm Networks», *Academy of Management Journal*, 41(4), págs. 464-476.
- WILLIAMSON, O. E. [1985]: *The Economic Institutions of Capitalism, Firms, Markets, Relational Contracting*, Free Press, New York.
- YLI-RENKO, H.; AUTIO, E. y SAPIENZA, H. J. [2001]: «Social Capital, Knowledge Acquisition, and Knowledge Exploitation in Young Technology-Based Firms», *Strategic Management Journal*, 22, págs. 587-613.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENTORES Y AUDITORES DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF y la UDIMA

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Orden ESS/1906/2015, de 15 de septiembre [BOE de 21 de septiembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Adquisición de un negocio, reparto del resultado, desembolsos no exigidos, ampliación de capital, operaciones con acciones propias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Elaboración de un balance de comprobación, operaciones pendientes, determinación de resultado del ejercicio y elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Contabilidad de las operaciones derivadas de un contrato de arrendamiento financiero. Instrumento financiero compuesto, determinación de los componentes, contabilidad de la emisión, pago de los cupones y de la conversión.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad AAA presenta el 31 de diciembre de 20X3 las siguientes partidas que forman su patrimonio neto (importe en um):

Capital social	100.000
Socios desembolsos no exigidos	5.000
Prima de emisión de acciones	30.000
Reserva legal	20.000
Reservas estatutarias	15.000
Reservas voluntarias	4.000
Dividendo activo a cuenta	-200
Resultado del ejercicio	2.500

Entre otros activos, a 31 de diciembre de 20X3, la sociedad AAA tiene los siguientes (importe en um):

Fondo de comercio	20.000
Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Socios por desembolsos exigidos	5.000

Se conoce que:

- El capital social corresponde a:
 - 3.000 acciones de la serie A: 25 um de nominal cada una.
 - 2.500 acciones, de la serie B: 10 um de nominal cada una. Tienen desembolsos pendientes.

- En los estatutos se establece la obligatoriedad de dotar una reserva indisponible con el 5% del resultado positivo del ejercicio.

La sociedad AAA ha realizado las siguientes operaciones en el ejercicio 20X4:

1. Adquirió al contado, el 1 de enero de 20X4, a la sociedad XXX un negocio de naturaleza fabril por importe de 38.000 um. El negocio fabril está integrado por los siguientes elementos patrimoniales (importes en um en la fecha indicada):

Elemento patrimonial	Valor neto contable en sociedad XXX	Valor razonable
Concesiones administrativas	2.000	6.000
Aplicaciones informáticas	0	1.200
Fondo de comercio	2.600	0
Terrenos y bienes naturales	7.000	9.000
Construcciones	8.000	11.000
Maquinaria	9.000	8.500
Mobiliario	3.000	3.000
Otro activo	600	600
Pasivo (préstamo hipotecario)	5.000	5.100

2. Se acuerda la distribución de beneficios del ejercicio 20X3 por la junta general el 15 de mayo de 20X4. Se reparte el mayor importe posible de dividendos, que se pagan el 20 de mayo de 20X4 (retención a favor de Hacienda pública: 19,5%).
3. Se cobran los desembolsos pendientes, que estaban exigidos a 31 de diciembre de 20X3 por las 2.500 acciones de la serie B.
4. Posteriormente, el 31 de mayo de 20X4, exige el pago de los desembolsos de capital pendientes de exigir al inicio del ejercicio. Se cobra el total del importe el 20 de junio de 20X4 de la parte correspondiente a 2.000 acciones de la serie B. Por las restantes se sigue un procedimiento judicial y se cobra en el mes de octubre con un recargo del 8%.
5. El 1 de julio de 20X4 adquiere de la sociedad BBB, que pertenece al mismo grupo de sociedades que la sociedad AAA, un negocio de distribución integrado por los siguientes elementos patrimoniales (importes en um en la fecha indicada):

Elemento patrimonial	Valor neto contable en sociedad BBB	Valor razonable
Aplicaciones informáticas	2.000	2.200
Terrenos y bienes naturales	5.000	7.500
Construcciones	6.800	8.000
Elementos de transporte	7.900	7.800
Mobiliario	950	1.000
Otro activo	1.200	1.300

Como compensación, la sociedad AAA le entrega a la sociedad BBB 300 acciones de la serie C (por la aportación no dineraria), cuyo nominal unitario es de 50 um. El valor razonable de cada una de las acciones de esta serie es de 100 um.

6. En el mes de julio de 20X4 se adquieren 100 acciones propias de la serie A por 48 um cada una. En el mes de noviembre de 20X4 se venden la mitad de las acciones propias adquiridas por 53 um cada una y por la otra mitad se acuerda una reducción de capital. Gastos de la reducción 130 um.

Se pide:

1. Registro contable de la compra del negocio fabril.
2. Calcular y registrar contablemente el reparto de resultados.
3. Calcular y registrar contablemente el pago de dividendos distinguiendo por serie de acciones.
4. Registro contable del cobro de los desembolsos exigidos sobre acciones a comienzo de ejercicio.
5. Calcular y registrar contablemente los desembolsos pendientes sobre acciones exigidos.
6. Calcular y registrar contablemente el cobro de los desembolsos sobre acciones pendientes de exigir a 31 de diciembre de 20X3.
7. Calcular y registrar contablemente la ampliación de capital por aportación no dineraria de negocio de distribución.
8. Registro contable de la adquisición y venta de acciones propias y la reducción de capital.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

La adquisición de un negocio se registra según lo establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del Plan General de Contabilidad (PGC). Esta norma establece que el registro debe realizarse con base en el método de adquisición el cual, básicamente, supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa.

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos es el siguiente:

Activos identificables	Importe	Pasivos asumidos	Importe
Concesiones administrativas	6.000	Préstamo hipotecario	5.100
Aplicaciones informáticas	1.200		
Terrenos y bienes naturales	9.000		
Construcciones	11.000		
Maquinaria	8.500		
Mobiliario	3.000		
Otro activo	600		
Total	39.300	Total	5.100
$39.300 - 5.100 = 34.200$			

Coste de la combinación de negocios	38.000
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	-34.200
Fondo de comercio	3.800

El registro contable sería el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	6.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
206	Aplicaciones informáticas	1.200	
210	Terrenos y bienes naturales	9.000	
211	Construcciones	11.000	
213	Maquinaria	8.500	
216	Mobiliario	3.000	
-	Otro activo	600	
204	Fondo de comercio	3.800	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		5.100
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		38.000

APARTADO 2

15 de mayo de 20X4. En esta fecha se acuerda el reparto del resultado y se realizará el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.500	
1141	Reservas estatutarias (1)		125
113	Reservas voluntarias (2)		2.375

Notas:

- (1) El enunciado del supuesto señala que la dotación a la reserva estatutaria será el 5% del beneficio: $2.500 \times 5\% = 125$.
- (2) La existencia de gastos de investigación y desarrollo supone la existencia de una posible limitación para el reparto del resultado, ya que el artículo 273.3 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital establece:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al impor-

te de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance».

Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Total	37.000
Prima de emisión	30.000
Reservas voluntarias	4.000

Por tanto, habría que dotar 3.000 um a reservas voluntarias por lo que no puede haber distribución ni pago de dividendo con las cantidades planteadas en el enunciado del ejercicio. A efectos de solución se opta por llevar el resto a reservas voluntarias.

Otra alternativa, dado que en el punto siguiente se indica que se realizará el pago de los dividendos, sería considerar las reservas estatutarias como disponibles. En este caso:

Investigación	17.000
Desarrollo	20.000
Total	37.000
Prima de emisión	30.000
Reservas voluntarias	4.000
Reservas estatutarias	15.000
Total	49.000

Por el acuerdo del reparto del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.500	
1141	Reservas estatutarias		125
557	Dividendo activo a cuenta		200
526	Dividendo activo a pagar		2.175

APARTADO 3

La anotación que reflejará el pago de los dividendos es:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	2.175	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.175 × 80,5 %) ..		1.750,88
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (2.175 × 19,5 %)		424,12

El importe del capital social desembolsado es:

Serie A: 3.000 acciones de 25 nominal	75.000
Serie B: 2.500 acciones de 10 de nominal desembolsadas al 60 %	15.000
Total capital social desembolsado	90.000

A cada unidad de capital social desembolsado le corresponde un dividendo de:

$$2.175/90.000 = 0,02416667$$

	Número de acciones	Nominal desembolsado	Importe	Dividendo bruto unitario	Dividendo neto unitario
Serie A	3.000	25	1.812,5	0,60416667	0,49239583
Serie B	2.500	6	362,5	0,145	0,118175
			2.175		

APARTADO 4

El importe pendiente es de 5.000 um que están en la cuenta «Socios por desembolsos exigidos», y dado que no existen morosos por su cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	5.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos (2.500 accs. × 10 × 20%)		5.000

APARTADO 5

Con fecha 31 de mayo se exigen los desembolsos pendientes con una cuantía de 5.000 um que corresponden a 2.500 acciones de 10 de nominal.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos	5.000	
103	Socios por desembolsos no exigidos (2.500 accs. \times 10 \times 20 %)		5.000

APARTADO 6

El cobro de estos dividendos se produce el 20 de junio, aunque solamente pagan inicialmente los titulares de 2.000 acciones que abonan posteriormente las cantidades adeudadas con un recargo del 8 %.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (2.000 \times 10 \times 20 %)	4.000	
5581	Accionistas morosos (500 \times 10 \times 20 %)	1.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos		5.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.080	
5581	Accionistas morosos		1.000
769	Otros ingresos financieros		80

APARTADO 7

La regulación de las aportaciones no dinerarias entre empresas del grupo están en la NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas del grupo», del PGC, la cual en su apartado 2.1 indica:

«En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularsen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante».

A la vista de los datos proporcionados por el enunciado del supuesto, suponemos que los elementos patrimoniales adquiridos se incorporan por el valor contable que tenían en la sociedad aportante.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas	2.000	
210	Terrenos y bienes naturales	5.000	
211	Construcciones	6.800	
218	Elementos de transporte	7.900	
216	Mobiliario	950	
-	Otro activo	1.200	
5531	Socios, cuenta de fusión		23.850

Por la ampliación de capital y entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	23.850	
100	Capital social (300 accs. × 50)		15.000
110	Prima de emisión o asunción		8.850

APARTADO 8

Adquisición de 100 acciones propias de la serie A en el mes de julio al precio unitario de 48 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (100 × 48)	4.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		4.800

Por la venta de la mitad de las acciones propias en el mes noviembre al precio unitario de 53 um.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (50 × 53)	2.650	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (50 × 48)		2.400
113	Reservas voluntarias		250

Por último, por la reducción de capital social del resto de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (50 × 25)	1.250	
113	Reservas voluntarias	1.150	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (50 × 48)		2.400

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	130	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		130

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La empresa Informática, SA, dedicada a la comercialización de un único modelo de ordenador, a su reparación y a la prestación de asistencia técnica, presenta el 30 de noviembre de 2015 los siguientes saldos expresados en um:

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
Capital social	1.000.000		
Reserva legal	200.000		
			.../...

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
.../...			
Reservas voluntarias	1.800.000		
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.000.000		
Subvenciones oficiales de capital	560.000		
Terrenos	1.000.000		
Construcciones en curso	1.400.000		
Mobiliario	450.000		
Elementos de transporte	1.000.000		
Equipos para procesos de información	600.000		
Amortización acumulada del inmovilizado material	1.050.000		
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	9.000.000		
Mercaderías (1.010 ordenadores)	8.080.000		
Proveedores	3.000.000		
Clientes	4.300.000		
Anticipos de clientes	2.500.000		
Activo por diferencias temporarias deducibles	120.000		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	240.000		
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	200.000		
Gastos anticipados	36.000		
Provisiones para operaciones comerciales: para garantía	700.000		
Bancos	A determinar		
Compras de mercaderías (2.200 ordenadores)	20.900.000		
Devoluciones de compras (200 ordenadores)	1.900.000		
			.../...

Cuentas	Importes	S. deudores	S. acreedores
.../...			
Arrendamientos y cánones	240.000		
Primas de seguros	100.000		
Servicios de profesionales independientes	250.000		
Otros servicios	600.000		
Suministros	120.000		
Publicidad y propaganda	300.000		
Sueldos y salarios	9.000.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	2.500.000		
Intereses de deudas	100.000		
Gastos excepcionales	150.000		
Venta de mercaderías (2.500 ordenadores)	45.200.000		
<i>Rappels</i> sobre ventas	200.000		
Prestación de servicios	1.500.000		
Total			

Información complementaria y operaciones pendientes de contabilizar. (Todas las operaciones de tesorería se realizan a través de banco):

1. El día 1 de diciembre de 2015, se pagó un canon correspondiente a la incorporación a una franquicia de comercialización de equipos informáticos, por un periodo de tres años, y por un importe de 120.000 um.
2. En el epígrafe mercaderías figuran 10 ordenadores que la sociedad ubicó de forma permanente desde el día 31 de diciembre de 2014 en un espacio de trabajo compartido, situado en el centro de Madrid, de forma gratuita, con la finalidad de publicitar la marca. La sociedad espera sustituirlos dentro de dos años dada la intensa utilización de los mismos y estima que su valor de recuperación será cero.
3. Venta de 100 ordenadores el día 31 de diciembre de 2015 al contado en 1.710.000 um. En la factura figura descuento por pronto pago de 10.000 um. Junto con los or-

denadores, e incluido en la factura, aparece un importe de 200.000 um por el servicio de asistencia técnica correspondiente a un año.

4. Por la venta de cada ordenador el departamento comercial percibe una comisión fija de 100 um que se abona en la nómina del mes siguiente.
5. La cuenta «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» recoge la posesión de 50.000 acciones de la sociedad Da, SA, con un valor nominal de 100 um cada proporción de una. Da, SA realizó una ampliación de capital social en la acción nueva por cada 3 antiguas del mismo valor nominal que las existentes. La sociedad no acudió a la ampliación vendiendo todos sus derechos preferentes de suscripción a 23 um cada uno.
6. Las acciones de Da, SA están en la cartera de disponibles para la venta y al cierre cotizan a 210 um por acción.
7. La sociedad ofrece una garantía de reparaciones sin coste alguno para el cliente durante los 12 meses siguientes a la venta, realizando dichas reparaciones el personal en nómina de la empresa. Al respecto se sabe que:
 - Las reparaciones efectuadas en este ejercicio correspondientes a ventas del ejercicio anterior ascendieron a 600.000 um.
 - La parte fiscalmente deducible de la provisión del ejercicio 2014 ascendía a 500.000 um.
 - Las reparaciones estimadas para ventas de este ejercicio a realizar en 2016 ascienden a 800.000 um siendo deducibles fiscalmente 500.000 um.
8. En «Arrendamientos y cánones» se incluye el alquiler del periodo 1 de abril de 2015 al 31 de marzo de 2017 de la sede actual. El traslado se realizó el día 1 de abril de 2015. Hasta esa fecha desarrollaba su actividad en otro local del que se había abonado el arrendamiento por anticipado en 2014 y que tenía un coste mensual de 12.000 um.
9. La cuenta «Intereses de deudas» recoge el importe devengado a 30 de noviembre de 2015 de los intereses del préstamo a largo plazo, que se ha utilizado para financiar:
 - Los equipos informáticos que figuran en balance adquiridos en 2014.
 - Los terrenos que figuran en balance se adquirieron en enero de 2015.
 - Las certificaciones de obra correspondientes al edificio en curso que figura en balance iniciado el 1 de febrero de 2015, que se espera terminar en 2017, y donde se localizará la actividad de la sociedad.

La cuantía del préstamo se seguirá ampliando para financiar las futuras certificaciones de obra hasta la terminación de la obra.

En el mes de diciembre de 2015 se han devengado intereses por importe de 10.000 um.

10. Los intereses de las cuentas corrientes bancarias han ascendido a 20.000 um, y se han cobrado el 31 de diciembre de 2015 previo descuento de un 20% en concepto de retención a cuenta del impuesto sobre sociedades.
11. Ha adquirido el día 1 de diciembre de 2015 nuevo mobiliario para modernizar sus oficinas por importe de 500.000 um. De dicho importe el 80% se abona mediante transferencia bancaria, mientras que el 20% restante será abonado en plazo de 24 meses, mediante letras mensuales de 6.000 um con vencimiento el día 30 de cada mes. La primera letra venció el 30 de diciembre de 2015 y fue pagada al vencimiento. El mobiliario antiguo, que estaba totalmente amortizado a 31 de diciembre de 2014, fue retirado sin coste.
12. La cuenta de proveedores corresponde en su totalidad a una deuda por importe de 210.000.000 de rupias indias (TNR). A 31 de diciembre de 2015 el cambio es de 1 euro = 72 INR.
13. El método seguido para la asignación del valor de las existencias es el coste medio ponderado. El valor de realización de las existencias finales es 9.000 um.
14. Ante las expectativas del mercado, la sociedad, por primera vez desde que inició su actividad, decide registrar un deterioro del saldo de clientes que estima por el método global, no teniendo información histórica de porcentajes de morosidad.
15. La amortización del ejercicio se calcula por el método lineal teniendo en cuenta las siguientes vidas útiles:
 - Mobiliario: 10 años.
 - Elementos de transporte: 5 años.
 - Equipos para proceso de información: 3 años.
 - La totalidad de los elementos de transporte fue financiada con una subvención no reintegrable.
16. Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios hay que tener en cuenta la siguiente información:
 - Tipo impositivo: 30%.
 - Los gastos excepcionales corresponden a una multa que no es fiscalmente deducible.
 - El deterioro de los clientes no es fiscalmente deducible.
 - Los activos por diferencias temporarias deducibles que figuran en el balance corresponden a:

- Diferencia no deducible en la provisión para garantías de 2014.
 - 30% de la dotación para amortizaciones del inmovilizado material de 2013 y 2014, que la sociedad revertirá en 10 años a partir de 2015.
- Los pasivos por diferencias temporarias imponibles que figuran en el balance corresponden a la subvención pendiente de incorporar a resultados.
 - No existen deducciones y bonificaciones de la cuota.

Se pide:

- a) Elaborar el balance de comprobación a 30 de noviembre de 2015 de Informática, SA. El saldo de la cuenta «Bancos» se obtiene por diferencia de las sumas de los saldos deudores y acreedores.
- b) Contabilizar las operaciones pendientes.
- c) Determinar el resultado del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2015.
- d) Elaborar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio que se cierra el 31 de diciembre de 2015.

SOLUCIÓN

APARTADO A

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Terrenos y bienes naturales	1.000.000	Capital social	1.000.000
Construcciones en curso	1.400.000	Reserva legal	200.000
Mobiliario	450.000	Reservas voluntarias	1.800.000
Elementos de transporte	1.000.000	Deudas a largo plazo	3.000.000
Equipos para procesos de información	600.000	Subvenciones de capital	560.000
			.../...

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
.../...			
Inversiones financieros a largo plazo instrumentos de patrimonio	9.000.000	Amortización acumulada del inmovilizado material	1.050.000
Mercaderías	8.080.000	Proveedores	3.000.000
Clientes	4.300.000	Anticipos de clientes	2.500.000
Activos por diferencias temporarias deducibles	120.000	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	240.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	200.000	Provisiones para operaciones comerciales	700.000
Gastos anticipados	36.000	Devoluciones de compras	1.900.000
Bancos	2.004.000	Ventas de mercaderías	45.200.000
Compras de mercaderías	20.900.000	Prestación de servicios	1.500.000
Arrendamientos y cánones	240.000		
Primas de seguros	100.000		
Servicios profesionales independientes	250.000		
Otros servicios	600.000		
Suministros	120.000		
Publicidad y propaganda	300.000		
Sueldos y salarios	9.000.000		
Seguridad Social a cargo de la empresa	2.500.000		
Intereses de deudas	100.000		
Gastos excepcionales	150.000		
Rappels sobre ventas	200.000		
	62.650.000		62.650.000

APARTADO B

Punto 1

Normativa aplicable

Consulta 4, BOICAC 99, de septiembre 2014 (NFC052100): Sobre la contabilización del canon de entrada a una franquicia:

«[...]»

De acuerdo con lo indicado, la calificación contable del importe satisfecho por la empresa franquiciada en concepto de canon de entrada vendrá condicionada por su proyección económica futura. Es decir, por su contribución a la obtención de ingresos futuros y su recuperación, desde una perspectiva económica racional, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Si estas circunstancias concurren, deberá calificarse como un activo y, en particular, como un inmovilizado intangible que con posterioridad a su reconocimiento inicial será objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A la vista de la información facilitada en el escrito de consulta, salvo mejor evidencia de lo contrario, la vida útil del activo será de cinco años».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21-	Otro inmovilizado intangible. Franquicia	120.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		120.000

Amortización de dos meses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.333	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible [(120.000/36) × 1]		3.333

Punto 2

Normativa aplicable

Consulta número 3, BOICAC 52, de diciembre 2002 (NFC016998): Sobre cuándo debe entenderse que un activo ha sido utilizado al efecto de su calificación contable como existencias o inmovilizado:

$$\text{Coste unitario} = 8.080.000/1.010 = 8.000$$

Por el cambio de afectación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	80.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material (10 ordenadores × 8.000)		80.000

Punto 3

Normativa aplicable

NRV 14.^a del PGC, «Ingresos por ventas y prestaciones de servicios», apartado 1:

«Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

[...]

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.900.000	
700	Ventas de mercaderías (1.710.000 – 10.000)		1.700.000
485	Ingresos anticipados		200.000

Punto 4

Se trata de gastos que se contabilizan en la cuenta por naturaleza correspondiente. En este caso en la cuenta 640, «Sueldos y salarios».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	10.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
465	Remuneraciones pendientes de pago (100 ordenadores × 100)		10.000

Punto 5

Normativa aplicable

NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», apartado 2.6.2:

«En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación».

La cuenta 250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», figura por 9.000.000 y corresponde a 50.000 títulos por lo que su coste unitario es de 180 euros. En el punto siguiente se indica que está incluida en la categoría de activos financieros disponibles para la venta, aunque todavía no se ha hecho ajuste alguno porque no figura la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta», entre los saldos facilitados. El dato que se proporciona es la venta de todos los derechos de la ampliación de capital (50.000) y su precio de venta unitario por lo que a partir de los mismos se puede saber la cotización previa de las acciones:

$$23 = \frac{N(C - E)}{N + A}$$

Donde:

- 23: Valor teórico del derecho.
- N: Número de acciones nuevas.
- C: Cotización *ex ante*.
- E: Valor de emisión.
- A: Número de acciones antiguas.

$$23 = \frac{1(C - 100)}{1 + 3}$$

Cotización: 192

Ajuste de las acciones a su valor antes de la ampliación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [50.000 (192 - 180)]	600.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	180.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (600.000 × 30 %) ...		180.000

Por el desglose de los derechos de suscripción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250-	Derechos de suscripción (50.000 × 23)	1.150.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.150.000

Venta de 50.000 derechos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	1.150.000	
250-	Derechos de suscripción (50.000 × 23)		1.150.000

Imputación a resultados de la diferencia entre el valor teórico y coste del derecho:

$$\text{Coste del derecho} = \frac{N (C - E)}{N + A}$$

Donde:

- N: Número de acciones nuevas.
- C: Coste de las acciones.
- E: Valor de emisión.
- A: Número de acciones antiguas.

$$\text{Coste del derecho} = \frac{1 (180 - 100)}{1 + 3} = 20$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	150.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta (50.000 × 3)		150.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4790	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	45.000	
8301	Impuesto diferido		45.000

Por último, por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9 que han surgido en este punto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	600.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		150.000
8301	Impuesto diferido		135.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		315.000

Punto 6

Normativa aplicable

NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», apartado 2.6.2:

«Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se detiore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias».

Valor contable	8.450.000
Valor razonable (50.000 × 210)	10.500.000
Incremento	2.050.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.050.000	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.050.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	615.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2.050.000 × 30 %)		615.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	2.050.000	
8301	Impuesto diferido		615.000
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.435.000

Punto 7

Por los gastos realizados durante el ejercicio para atender las reparaciones que estaban en garantía realizados con personal propio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		600.000

En relación con la cuenta 4999, «Provisión para otras operaciones comerciales», el PGC establece:

«a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	800.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		800.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	700.000	
79549	Exceso de provisión por operaciones comerciales		700.000

Los efectos fiscales de la provisión se abordan en el punto de la contabilización del gasto devengado por el impuesto sobre beneficios.

Punto 8

En el balance de comprobación facilitado figura la cuenta 480, «Gastos anticipados», que recoge los importe pagados por arrendamientos en el 2014 que se han devengado en 2015.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	36.000	
480	Gastos anticipados		36.000

La cuenta 621, «Arrendamientos y cánones», también facilitada en el balance de comprobación, recoge el gasto por este concepto relativo a un periodo de 24 meses, por lo que se han pagado por anticipado gastos por importe de $240.000 \times 15/24 = 150.000$.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	150.000	
621	Arrendamientos y cánones		150.000

Punto 9

Por los intereses devengados por la deuda durante el mes de diciembre:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		10.000

Los saldos de las cuentas financiadas por el préstamo son los siguientes:

217, «Equipos para procesos de información»	600.000
210, «Terrenos y bienes naturales»	1.000.000
231, «Construcciones en curso»	1.400.000
Total	3.000.000

En la cuenta 231, «Construcciones en curso», procede la activación de la parte proporcional de los gastos financieros de acuerdo con lo establecido en la NRV 2.^a del PGC:

«En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	47.056	
764	Incorporación al activo de gastos financieros		47.056
	($110.000 \times 1.400.000 / 3.000.000 \times 11/12$)		

Punto 10

Por los intereses devengados por la cuenta corriente con una retención del 20% a cuenta del impuesto sobre sociedades:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um	16.000	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	4.000	
769	Otros ingresos financieros		20.000

Punto 11

Con fecha de 1 de diciembre por el alta del nuevo mobiliario, teniendo en cuenta que al no facilitarse el tipo de interés efectivo para el adecuado tratamiento de la deuda por compra de inmovilizado, se ha optado por un criterio lineal.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		400.000
525	Efectos a pagar a corto plazo		50.000
175	Efectos a pagar a largo plazo		50.000

Por la baja del antiguo mobiliario que está totalmente amortizado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	450.000	
216	Mobiliario		450.000

Al 31 de diciembre se produce el pago de la primera letra y se reclasificará a corto plazo la siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
525	Efectos a pagar a corto plazo	4.167	
662	Intereses de deudas	1.833	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um		6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
175	Efectos a pagar a largo plazo	4.167	
525	Efectos a pagar a corto plazo		4.167

Punto 12

Valor contable deuda	3.000.000
Valor tipo cambio de cierre	2.916.667
Disminución	83.333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	83.333	
768	Diferencias positivas de cambio		83.333

Punto 13

Existencia iniciales (1.000 × 8.000)	8.000.000
Compras netas hasta 30 de noviembre (2.000 × 9.500)	19.000.000
Total (3.000 × 9.000)	27.000.000
Coste de ventas (2.600 × 9.000)	23.400.000
Existencias finales (400 × 9.000)	3.600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	8.080.000	
300	Mercaderías		8.080.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.600.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.600.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	40.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		40.000

Punto 14

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ...	129.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (4.300.000 × 3%)		129.000

Punto 15

Mobiliario (500.000/10 × 1/12)	4.167
Elementos de transporte (1.000.000/5)	200.000
Equipos para procesos de información (600.000/3)	200.000
Equipos para procesos de información (80.000/2)	40.000
	444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	444.167	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	200.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		200.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	60.000	
8301	Impuesto diferido		60.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
8301	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	60.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	140.0000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		200.000

APARTADO C

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	40.864.333	
600	Compras de mercaderías		20.900.000
621	Arrendamientos y cánones		126.000
625	Primas de seguros		100.000
623	Servicios de profesionales independientes		250.000
629	Otros servicios		600.000
628	Suministros		120.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		300.000
640	Sueldos y salarios		9.610.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		2.500.000
662	Intereses de deudas		111.833
678	Gastos excepcionales		150.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		200.000
680	Amortización del inmovilizado intangible		3.333
695	Dotación a la provisión por operaciones comerciales		800.000
610	Variación de existencias de mercaderías		4.480.000
693	Pérdidas por deterioro de existencias		40.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ...		129.000
681	Amortización del inmovilizado material		444.167

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	1.900.000	
700	Ventas de mercaderías	46.900.000	
705	Prestación de servicios	1.500.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	80.000	
7632	Beneficios de disponibles para la venta	150.000	
7954	Exceso de provisión por operaciones comerciales	700.000	
764	Incorporación al activo de gastos financieros	47.056	
769	Otros ingresos financieros	20.000	
768	Diferencias positivas de cambio	83.333	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	200.000	
129	Resultado del ejercicio		51.580.389

$$\text{Beneficio antes de impuestos} = 51.580.389 - 40.864.333 = 10.716.056$$

Liquidación del impuesto sobre sociedades:

Beneficio antes de impuestos	10.716.056
+/- Ajustes	
Gastos excepcionales	150.000
Pérdida deterioro de clientes	129.000
Provisión garantías año 2014	-200.000
Provisión garantías año 2015	300.000
Amortizaciones	-20.000
Base imponible	11.075.056
Tipo de gravamen	30 %
Cuota íntegra	3.322.517
Deducciones	0
	.../...

.../...	
Cuota líquida	3.322.517
Retenciones y pagos a cuenta	-204.000
Cuota diferencial	3.118.517

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	3.322.517	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		204.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.118.517

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles deterioro de clientes (129.000 × 30 %)	38.700	
6301	Impuesto diferido		38.700

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	60.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles garantía 2014 ... (200.000 × 30 %)		60.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles garantía 2015 ... (300.000 × 30 %)	90.000	
8301	Impuesto diferido		90.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	6.000	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles amortizaciones ... (20.000 × 30 %)		6.000

Regularización de las cuentas del gasto devengado por el impuesto sobre beneficios:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	62.700	
6300	Impuesto corriente		3.322.517
129	Resultado del ejercicio	3.259.817	

$$\text{Resultado del ejercicio} = 10.716.056 - 3.259.817 = 7.456.239$$

Asiento de cierre (apartado no solicitado en el enunciado):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	1.000.000	
112	Reserva legal	200.000	
113	Reservas voluntarias	1.800.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.000.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	420.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	1.044.167	
400	Proveedores	2.916.667	
438	Anticipos de clientes	2.500.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	930.000	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	800.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	3.333	
485	Ingresos anticipados	200.000	
465	Remuneraciones pendientes de pago	10.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.750.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	10.000	
525	Efectos a pagar a corto plazo	50.000	
175	Efectos a pagar a largo plazo	45.833	
390	Deterioro de valor de las mercaderías	40.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	129.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	3.118.517	
129	Resultado del ejercicio	7.456.239	
210	Terrenos y bienes naturales		1.000.000
231	Construcciones en curso		1.447.056
216	Mobiliario		500.000
218	Elementos de transporte		1.000.000
217	Equipos para procesos de información		680.000
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		10.500.000
300	Mercaderías		3.600.000
430	Clientes		4.300.000
474	Activos por diferencias temporarias deducibles		182.700
480	Gastos anticipados		150.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.944.000
21-	Otro intangible. Franquicias		120.000

APARTADO D

Denominación	Importe
A) OPERACIONES CONTINUADAS	
1. Importe neto de la cifra de negocios	48.200.000
a) Ventas	46.700.000
b) Prestaciones de servicios	1.500.000
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso	
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	80.000
4. Aprovisionamiento	-23.520.000
	.../...

Denominación	Importe
.../...	
a) Consumo de mercaderías	-23.480.000
b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	
c) Trabajos realizados por otras empresas	
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	-40.000
5. Otros ingresos de explotación	0
a) Ingresos accesorios	
b) Subvenciones de explotación incorporadas a resultado del ejercicio	
6. Gastos de personal	-12.110.000
a) Sueldos, salarios y asimilados	-9.610.000
b) Cargas sociales	-2.500.000
c) Provisiones	
7. Otros gastos de explotación	-1.725.000
a) Servicios exteriores	-1.496.000
b) Tributos	
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales	-229.000
d) Otros gastos de gestión corriente	
8. Amortizaciones del inmovilizado	-447.500
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	200.000
10. Excesos de provisiones	
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	0
a) Deterioro y pérdidas	
b) Resultado por enajenaciones y otras	
12. Resultados excepcionales	-150.000
.../...	

Denominación	Importe
.../...	
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	10.527.500
13. Ingresos financieros	20.000
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	0
a1) En empresas del grupo y asociadas	
a2) En terceros	
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	20.000
b1) En empresas del grupo y asociadas	
b2) En terceros	20.000
14. Gastos financieros	-111.833
a) Por deudas empresas del grupo y asociadas	
b) Por deudas con terceros	-111.833
c) Por actualización de provisiones	
15. Variación de valor razonable de instrumentos financieros	150.000
a) Cartera de negociación y otros	
b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles venta	150.000
16. Diferencias de cambio	83.333
17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	47.056
a) Deterioros y pérdidas	
b) Resultados por enajenaciones y otros	47.056
A.2) RESULTADO FINANCIERO	188.556
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	10.716.056
18. Impuesto sobre beneficios	-3.259.817
A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	7.456.239
.../...	

Denominación	Importe
.../...	
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS	
19. Resultado del ejercicio de operaciones interrumpidas	
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	7.456.239

Balance de situación (no solicitado en el enunciado del ejercicio):

Activo	Importe
A) ACTIVO NO CORRIENTE	14.382.256
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE	116.667
6. Otro inmovilizado intangible	116.667
II. INMOVILIZADO MATERIAL	3.582.889
1. Terrenos y construcciones	1.000.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	1.135.833
3. Inmovilizado en curso y anticipos	1.447.056
V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	10.500.000
1. Instrumentos de patrimonio	10.500.000
VI. ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	182.700
B) ACTIVO CORRIENTE	11.825.000
I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
II. EXISTENCIAS	3.560.000
1. Comerciales	3.560.000
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	4.171.000
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	
2. Clientes empresas del grupo y asociadas	4.171.000
	.../...

Activo	Importe
.../...	
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	150.000
VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	3.944.000
1. Tesorería	3.944.000
2. Otros activos líquidos equivalentes	
TOTAL ACTIVO	26.207.256
Patrimonio neto y pasivo	Importe
A) PATRIMONIO NETO	12.626.239
A-1) FONDOS PROPIOS	10.456.239
I. CAPITAL	1.000.000
1. Capital escriturado	1.000.000
2. (Capital no exigido)	
II. PRIMA DE EMISIÓN	
III. RESERVAS	2.000.000
1. Legal y estatutarias	200.000
2. Otras reservas	1.800.000
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	7.456.239
A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	1.750.000
I. ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA	1.750.000
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	420.000
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.975.833
II. DEUDAS A LARGO PLAZO	3.045.833
2. Deudas con entidades de crédito	3.000.000
5. Otros pasivos financieros	45.833
IV. PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO	930.000
.../...	

Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...	
C) PASIVO CORRIENTE	9.605.184
II. PROVISIONES A CORTO PLAZO	800.000
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	60.000
2. Deudas con entidades de crédito	10.000
5. Otros pasivos financieros	50.000
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	8.545.184
1. Proveedores	2.916.667
4. Personal (Remuneraciones pendientes de pago)	10.000
5. Pasivos por impuesto corriente	3.118.517
7. Anticipos de clientes	2.500.000
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	200.000
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	26.207.256

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

1. La sociedad XXX firma el 1 de enero de 20X3 un contrato de arrendamiento de un elemento de transporte por un periodo de tres años, siendo su precio de contado de 6.300 um, coincidiendo con el valor actual de las cuotas. La vida útil del elemento de transporte se estima en tres años.

Las cuotas se abonarán el día 31 de diciembre de cada año y el importe de cada una asciende a 2.300 um.

Se pide:

Contabilizar las operaciones derivadas del contrato de arrendamiento financiero en el ejercicio 20X3.

2. La sociedad XXX emite el 1 de enero de 20X3 un empréstito de obligaciones convertibles con las siguientes características:

- Número de títulos (obligaciones): 24.000.
- Valor nominal: 10 um.
- Valor de emisión: 10,7 um.
- Valor de reembolso: 11 um.
- Interés nominal: 3%. Cupón pagadero el 31 de diciembre de cada año.
- El interés efectivo de empréstitos que no lleven asociado un componente de patrimonio es: 5%.
- Fecha de vencimiento: 31 diciembre de 20X4.
- La opción de conversión se ajustará a la siguiente regla: por cada obligación se entregarían 2 acciones de la sociedad XXX. El valor nominal unitario de las acciones es de 4 um.

Llegado el vencimiento, la totalidad de los tenedores de las obligaciones ejerce su derecho de conversión en acciones en 20X5.

Se pide:

1. Determinar el importe del pasivo correspondiente al empréstito y, en su caso, del componente de patrimonio del mismo.
2. Registro contable de la emisión del empréstito y de la contabilización de los gastos financieros.
3. Registro contable del pago de los cupones de intereses, de la ampliación de capital y de la conversión de obligaciones en acciones.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

El contrato debe calificarse como un arrendamiento financiero, ya que la duración del mismo se extiende durante toda la vida útil del bien.

El equilibrio financiero que nos permite calcular el tipo de interés efectivo de la operación es el siguiente:

$$6.300 = 2.300/(1 + i)^{-1} + 2.300/(1 + i)^{-2} + 2.300/(1 + i)^{-3}$$

Tanto unitario de la operación = 4,69027%

El cuadro de imputación de la carga financiera, amortización financiera y coste amortizado a lo largo de la vida de la operación es el siguiente:

Fecha	Intereses	Pago	Amortización financiera	Coste amortizado
01-01-20X3				6.300
31-12-20X3	295,49	2.300	2.004,51	4.295,49
31-12-20X4	201,47	2.300	2.098,53	2.196,96
31-12-20X5	103,04	2.300	2.196,96	0

El asiento el 1 de enero de 20X3 para reflejar la firma del contrato será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	6.300	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.004,51
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo		4.295,49

Al 31 de diciembre de 20X3 las operaciones a registrar son las siguientes:

- Devengo de la carga financiera.
- Pago de la primera cuota.
- Amortización técnica.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	295,49	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		295,49

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.300

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.100	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte (6.300/3) ...		2.100

APARTADO 2

Punto 1

En este caso se plantea la emisión de un empréstito convertible en acciones de la propia sociedad con una relación de canje fija por lo que, desde el punto de vista contable, debe tratarse como un instrumento compuesto que según la NRV 9.^a del PGC debe tratarse de la siguiente forma:

«Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.
- En la misma proporción distribuirá los costes de transacción».

El desglose en ambos componentes es el siguiente:

Valor total del instrumento	256.800
Valor del pasivo financiero	252.843,54
Valor del instrumento de patrimonio (diferencia)	3.956,46

El importe del pasivo financiero corresponde al valor actual de los cupones y del valor de reembolso al tipo de 5%.

$$\text{Valor actual del pasivo financiero} = 7.200/1,05^{-1} + (7.200 + 24.000 \times 11)/1,05^{-2}$$

Una vez obtenido el importe del pasivo financiero se realiza el cuadro correspondiente para determinar la carga financiera, amortización financiera y coste amortizado de cada periodo:

Fecha	Intereses	Pago	Amortización financiera	Coste amortizado
01-01-20X3				252.843,54
31-12-20X3	12.642,18	7.200	-5.442,18	258.285,71
31-12-20X4	12.914,29	271.200	258.285,71	0

Puntos 2 y 3

Nota previa: A efectos de solución estos dos apartados de resuelven juntos.

1 de enero de 20X3

Emisión de las obligaciones convertibles:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, um (24.000 × 10,7)	256.800	
178	Obligaciones y bonos convertibles		252.843,54
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos		3.956,46

31 de diciembre de 20X3

Devengo de la carga financiera del año 20X3, pago del primer cupón y reclasificación a corto plazo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	12.642,18	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
178	Obligaciones y bonos convertibles		5.442,18

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo	258.285,71	
178	Obligaciones y bonos convertibles		258.285,71

31 de diciembre de 20X3

Devengo de los intereses y pago del cupón:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	12.914,29	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		7.200
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo		5.714,29

Por el vencimiento de las obligaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
501	Obligaciones y bonos convertibles a corto plazo (24.000 × 11)	264.000	
5091	Obligaciones y bonos convertibles amortizados		264.000

El número de acciones a emitir con la relación de canje propuesta por el enunciado es:

$$24.000 \times 2/1 = 48.000 \text{ acciones con un nominal de 4 um}$$

Y su valor de emisión:

$$264.000/48.000 = 5,5; \Rightarrow \text{Prima de emisión} = 5,5 - 4 = 1,5$$

Emisión de acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	264.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (48.000 × 5,5)		264.000

Canje:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5091	Obligaciones y bonos convertibles amortizados	264.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		264.000

Inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	264.000	
100	Capital social (48.000 × 4)		192.000
110	Prima de emisión o asunción (48.000 × 1,5)		72.000

Cancelación de la cuenta 1110, «Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
1110	Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos	3.956,46	
110	Prima de emisión o asunción		3.956,46