

- **El impuesto sobre sociedades del futuro**
Ubaldo González de Frutos
- **La directiva antiabuso (III). Asimetrías híbridas**
Eduardo Sanz Gadea
- **Planificación fiscal y discapacidad en el IRPF**
Joaquín Pérez Huete
- **Reflexiones sobre la BICCIS y el multilateralismo fiscal**
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
- **Exención en el IRPF de las indemnizaciones a directivos**
Alfonso Sanz Clavijo
- **El legislador debe determinar los parámetros de exigibilidad del IIVTNU**
Neus Teixidor Martínez
- **Inspectores tributarios de la Generalitat de Catalunya: casos prácticos (I)**
Rafael Enric Herrando Tejero
- **Propuestas para un nuevo modelo contable sobre los pasivos inciertos**
Santiago Iglesias Escudero
- **Caso práctico de Interventores-Tesorereros de la Administración local**
María Álvarez Fernández, Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Octubre 2017 – Número 415

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*)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

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

Enrique Rubio Herrera (*Presidente del ICAC*)

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

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

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



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

- 77/2017** El impuesto sobre sociedades del futuro
The corporate tax of the future 5
ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2017
(Ubaldo González de Frutos)
- 78/2017** La directiva antiabuso (III). Asimetrías híbridas
The anti-avoidance directive (III). Hybrid mismatches 43
(Eduardo Sanz Gadea)
- 79/2017** Discapacidad e IRPF: Un estudio de la regulación de los beneficios, requisitos y otras medidas fiscales de protección de las personas con discapacidad y sus familias
Disability and personal income tax: A study of the regulation of the benefits, requirements and other fiscal measures to protect people with disabilities and their families 103
(Joaquín Pérez Huete)
- 80/2017** Reflexiones sobre la reactivación de la BICCTB en la Unión Europea y su relación con las tendencias fiscales multilaterales
Reflections on the CCCTB in the European Union and the multilateral tax trends 145
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 81/2017** ¿Un nuevo paso hacia la exención en el IRPF de las indemnizaciones a los directivos por desistimiento empresarial? No aún es no (Análisis de la SAN de 8 de marzo de 2017 [rec. núm. 242/2015]) 149
(Alfonso Sanz Clavijo)

82/2017	No puede exigirse el IIVTNU hasta que el legislador determine los parámetros de su exigibilidad (Análisis de la STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017 [rec. núm. 783/2016])	159
	(Neus Teixidor Martínez)	

CASO PRÁCTICO

83/2017	Supuestos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya (I)	167
	(Rafael Enric Herrando Tejero)	

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

84/2017	Algunas propuestas para un nuevo modelo contable de reconocimiento y valoración de los pasivos inciertos	
	<i>Proposals on a new accounting model for the recognition and measurement of uncertain liabilities</i>	169
	ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2017	
	(Santiago Iglesias Escudero)	

CASO PRÁCTICO

85/2017	Tercer ejercicio resuelto de las pruebas selectivas de acceso a la subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada de la escala de funcionarios de la Administración local con habilitación de carácter nacional ..	199
	(María Álvarez Fernández, Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez)	

 Solo disponible en versión digital

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

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

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL FUTURO

Ubaldo González de Frutos

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha obtenido un **Accésit del Premio Estudios Financieros 2017** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

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

EXTRACTO

En 2016 se dio a conocer el plan de reforma fiscal del Partido Republicano norteamericano, que incluía la inusual proposición de sustituir el impuesto sobre sociedades por otro de nueva planta que gravaría el beneficio societario en el lugar de destino y sobre una base definida por los flujos de tesorería. A este gravamen se atribuyen propiedades tan encomiables como fomentar el crecimiento y el empleo o acabar con la subcapitalización y el problema de los precios de transferencia.

Desde entonces, innumerables han sido las publicaciones, conferencias y debates sobre el impuesto sobre sociedades en destino, máxime cuando los republicanos ganaron las elecciones. La trascendencia de esta innovación radica en que, si las virtudes que se le atribuyen son ciertas, cambiará la fisonomía del impuesto societario a nivel mundial.

En este artículo describimos el impuesto, sus pros y contras, y analizamos la posibilidad de que pase de mero proyecto a derecho positivo, con los efectos que ello comportaría.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; impuesto sobre flujos de tesorería; imposición en destino.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 24-07-2017

THE CORPORATE TAX OF THE FUTURE

Ubaldo González de Frutos

ABSTRACT

In 2016 the US Republican Party published its Blueprint for tax reform which included the rather unusual proposal of substituting the Corporate Tax by a new tax on corporations based on the destination principle on a cash-flow basis. This type of tax is considered to have the very enticing attributes of promoting growth and job creation and ending the thin-capitalisation and transfer pricing problems.

Since then, a number of publications, conferences and debates about the Destination-Based Cash Flow Tax have emerged, especially when the Republicans draw the elections in November 2016. DBCFT may be a radical innovation if it really has the properties it announces. In such case, it has the potential to transform the corporate tax globally, hence the importance of the topic.

This article describes the tax, its pros and cons, and the possibilities of the Blueprint becoming law with the consequences it would bear for the rest of countries and jurisdictions.

Keywords: corporate tax; tax flow tax; destination-based tax.

Sumario

1. Introducción
2. ¿Qué es el IFTBCD?
 - 2.1. Sobre el gravamen en destino
 - 2.2. Sobre los flujos de tesorería
 - 2.3. Pese a todo, un tributo directo
 - 2.4. La base imponible del impuesto
 - 2.5. El tratamiento de las pérdidas
 - 2.6. El tratamiento del sector financiero
 - 2.7. Experiencias previas en el impuesto sobre flujos de tesorería
3. Ventajas del IFTBCD
 - 3.1. Fomenta el crecimiento
 - 3.2. Incrementa la competitividad del país como destino de inversiones
 - 3.3. Es neutral
 - 3.4. Es inmune a la inflación
 - 3.5. Tiene una base imponible amplia
 - 3.6. No discrimina entre financiación por fondos propios o ajenos
 - 3.7. Resuelve el problema de los precios de transferencia
 - 3.8. Es más sencillo y no fomenta la elusión
 - 3.9. Estabilidad internacional
4. Los problemas del IFTBCD
 - 4.1. Costes de transición
 - 4.2. Compatibilidad con el derecho internacional
 - 4.2.1. Compatibilidad con las normas de la OMC
 - 4.2.2. Compatibilidad con los tratados de doble imposición
 - 4.2.3. Compatibilidad con el derecho comunitario
 - 4.3. Elusión
 - 4.4. Efectos recaudatorios
 - 4.5. Deteriora la equidad
5. Las posibilidades de que el IFTBCD prospere
6. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

La globalización ha socavado los fundamentos del impuesto sobre sociedades tradicional. En su lugar, el impuesto sobre flujos de tesorería basado en el criterio de destino¹ (en adelante IFTBCD) se perfila como una alternativa sugestiva.

El impuesto sobre sociedades convencional resultaba adecuado para economías cerradas, pero se revela inapropiado cuando los sujetos pasivos son multinacionales, pues su renta es fungible y difícil de asignar a un territorio concreto. En el mundo actual, los tipos de gravamen diferenciados por jurisdicción y la libertad de establecimiento explican la propensión al trasvase de beneficios a territorios preferentes.

El Proyecto BEPS quiso revitalizar al impuesto resolviendo los problemas que aquejaban al mecanismo de los precios de transferencia y a otras técnicas de elusión, pero al haber atacado los síntomas del problema más que sus causas² el modelo basado en el principio de plena competencia sigue exhibiendo sus debilidades: la gran complejidad de las normas, su carácter aproximado³, sus altos costes para contribuyentes y administración y las dificultades de aplicación práctica, sobre todo en ausencia de comparables⁴.

¹ En inglés, *Destination-Based Cash Flow Tax* o DBCFT.

² Como sostiene Cui, W.: *Destination-Based Cash-Flow Taxation: A Critical Appraisal* [en línea], University of British Columbia, 19 de diciembre de 2016 [consulta de 20 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2887218&download=yes>, pág. 2.

³ El párrafo 1.13 de las Directrices en su edición de 2010 reconoce que «los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor por parte de la Administración tributaria tanto como de los contribuyentes». (OCDE: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013. DOI: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>>, pág. 47).

⁴ Este problema se intenta solucionar por el recientemente aparecido documento sobre la ausencia de comparables (THE PLATFORM FOR COLLABORATION ON TAX. *A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparable Data for Transfer Pricing Analyses* [en línea], 20 de julio de 2017 [consulta de 24 de julio]. Disponible en la web: <<http://www.oecd.org/tax/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>>.

Para suplir las carencias del *arm's length standard* numerosos intelectuales⁵ vienen proponiendo la distribución formularia o imposición unitaria, consistente en asignar rentas a territorios no a partir de las cuentas de las filiales, sino a partir del beneficio del grupo consolidable utilizando una fórmula polinómica de reparto. La reciente propuesta de la Comisión Europea de relanzar el Proyecto de la Base Imponible Común⁶ parecería dar cierta viabilidad a este modelo, pero aún en la hipótesis de que llegara a imponerse en la Unión Europea (UE), lo haría gracias a que en Europa existen instituciones supranacionales, por lo que no se extendería más allá. La fiscalidad unitaria es difícilmente viable en un mundo donde la política y la administración tributarias no lo son.

En este escenario, el IFTBCD propuesto por el Partido Republicano norteamericano⁷ parece una alternativa plausible porque toma lo mejor de las dos opciones fundamentales: es unitario porque divide la base entre jurisdicciones con un criterio único que la mayor parte de los países seguramente terminarán aceptando⁸, y es a la vez descentralizado porque se impondrá por políticas exclusivamente nacionales y su aplicación no depende de mecanismos de cooperación administrativa.

Además, al impuesto societario en destino se le atribuyen bondades como la mejora de la competitividad, el incremento de la inversión y el empleo, o la eliminación de los problemas de erosión de bases y traslados de beneficios. Esto, unido a su atractivo teórico por ser un *tertium genus* que ofrece una vía distinta de los tradicionales criterios de residencia y fuente, como es el lugar donde se produce el consumo⁹, y al apoyo por la facción política vencedora en las últimas elecciones estadounidenses, lo han convertido en el foco de atención en el último año.

En el caso de que el Parlamento norteamericano llegue a aprobar esta nueva figura impositiva, en 2017 o más adelante, se producirá un terremoto de tal magnitud en los impuestos socie-

⁵ Desde los trabajos precursores de Peggy MUSGRAVE (MUSGRAVE, P.: «Tax Base Shares: the Unitary versus the Separate Entity Approaches», en *Canadian Tax Foundation*, 21, 1979) hasta los más recientes de PICCIOTTO (PICCIOTTO, S.: *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations* [en línea], 9 de diciembre de 2012 [consulta de 21 de febrero de 2017]. Disponible en web: <http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf>) y AVI-YONAH (AVI-YONAH, R. S.: *Splitting the Unsplittable: Toward a Formulary Approach to Allocating Residuals Under Profit Split* [en línea], en University of Michigan Law School, Research Paper 378. 2014).

⁶ UE: *Propuesta de Directiva del Consejo Relativa a una Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades*. COM (2016) 685 Final. Estrasburgo, 25 de octubre de 2016.

⁷ PARTIDO REPUBLICANO: *A better way. A vision for a Confident America* [en línea], 24 de junio de 2016 [consulta de 9 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<http://abetterway.speaker.gov/?page=tax-reform>>. Se le conoce también como «Blueprint».

⁸ Es la tesis que sostienen AUERBACH, A.; DEVEREUX, M.; KEEN, M. y VELLA, J.: *Destination-based Cash Flow Taxation* [en línea], Oxford University Centre for Business Taxation, enero de 2017 [consulta de 12 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2908158>. WEISBACH, D. A.: *A Guide to the GOP Tax Plan—The Way to a Better Way* [en línea], University of Chicago Law School, 2017 [consulta de 4 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2893224>.

⁹ Véase CUI, W.: *Destination-Based Cash-Flow Taxation: A Critical Appraisal...*, *ibidem*, pág. 1.

tarios de otros países que es posible vaticinar que en un plazo breve el impuesto sobre sociedades tal como lo conocemos ahora será historia: unos lo copiarán para compensar la pérdida de competitividad de sus propios sistemas, otros adoptarán medidas defensivas reforzadas para paliar los problemas de la erosión de bases y traslado de beneficios, que para los países no adoptantes del nuevo tributo se exacerbarían porque los EE. UU. operarían *de facto* como un paraíso fiscal¹⁰. En tal caso, el IFTBCD parece ser el futuro del impuesto sobre sociedades.

Este artículo se estructura en los siguientes epígrafes: tras la introducción, en el epígrafe 2 examinamos la naturaleza y principales rasgos del impuesto, incluso la tributación del sector financiero y la compensación de pérdidas. A continuación examinamos las ventajas del tributo (epígrafe 3) y sus inconvenientes (epígrafe 4), con atención especial a la presunta incompatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y a su incidencia sobre la equidad internacional. Especulamos en el epígrafe quinto con las posibilidades de que llegue a convertirse en derecho positivo, y terminamos en el sexto con las conclusiones.

2. ¿QUÉ ES EL IFTBCD?

El 24 de junio de 2016 Paul Ryan, portavoz del Partido Republicano norteamericano en la cámara baja, presentaba su plan para la reforma fiscal: «A Better Way, our vision for a Confident America, Tax»¹¹. El *Blueprint* proponía un tributo directo de nuevo cuño que gravaría los beneficios generados en el lugar donde se produzca el consumo, y con una definición de la base a partir de los flujos de tesorería en sustitución de la actual renta económica.

El tributo, que no se ha aplicado todavía en ningún país del mundo, tiene ahora una posibilidad real de transformarse en derecho positivo¹². En consecuencia, se han publicado numerosos análisis sobre la propuesta del congresista Paul Ryan. Unos la avalan, como AUERBACH, DEVEREUX, KEEN y VELLA¹³, David WEISBACH¹⁴ o la Tax Foundation¹⁵, e incluso el Departamento del Tesoro se ha apresurado a secundarlo, publicando en enero de 2017 un estudio que sostiene que

¹⁰ Esta es la posición de AUERBACH, A. *et al.*, *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *ibidem*, pág. 41.

¹¹ PARTIDO REPUBLICANO: *A better way...*, *ibidem*, en lo sucesivo lo citaremos por el nombre usual en la bibliografía en inglés: «*Blueprint*».

¹² Véase más adelante el epígrafe 5.

¹³ AUERBACH, A. *et al.*: *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *op. cit.*

¹⁴ WEISBACH, D. A.: *A Guide to the GOP Tax Plan-The Way to a Better Way*, *op. cit.*

¹⁵ POMERLAU, K. y ENTIN, S.: *The House GOP's Destination-Based Cash Flow Tax, Explained* [en línea], The Tax Foundation, 30 de junio de 2016 [consulta de 6 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://taxfoundation.org/house-gop-s-destination-based-cash-flow-tax-explained/>>.

la base imponible bajo el nuevo modelo sería superior en un 50% a la del impuesto sobre sociedades convencional y también menos sometida a vaivenes cíclicos, es decir, menos volátil¹⁶.

Pero no todo ha sido optimismo: como cabía esperar, junto a los anteriores se han alzado voces críticas. Para empezar, AVI-YONAH y CLAUSING ponen el énfasis en los problemas de derecho internacional público que la propuesta generaría¹⁷, denunciando también que su pretendida robustez ante las técnicas de elusión fiscal no es tal¹⁸. Wei CUI añade la dificultad de obtener información sobre el lugar de residencia del consumidor¹⁹. Michael GRAETZ discute efectos económicos que otros economistas dan por sentados, especialmente los resultados de la devaluación fiscal que el tributo comporta y su incidencia en el tipo de cambio del dólar²⁰. Finalmente, *think tanks* como el demócrata Center for American Progress denuestan el proyecto por ser, en su opinión, regresivo²¹.

Pero comencemos por su definición y elementos constitutivos: el IFTBCD es un tributo directo que grava la renta generada por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se producen en el ámbito de aplicación del impuesto. Para quienes se acercan al tributo por vez primera cuesta un poco conceptualizarlo, incluso entre hacendistas, porque es un impuesto sobre sociedades construido con principios propios del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Ciertamente, dos son los elementos definitorios de este tributo: 1) su base imponible se determina a partir de los beneficios obtenidos en las entregas y prestaciones en el territorio de aplicación del impuesto (a lo

¹⁶ PATEL, E. y MCLELLAND, J.: *What Would a Cash Flow Tax Look Like for U.S. Companies? Lessons From a Historical Panel* [en línea], Departamento del Tesoro, Oficina de Análisis Fiscal, Working Paper 116, enero de 2017 [consulta de 4 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/WP-116.pdf>>.

¹⁷ El sistema de acuerdos internacionales en las áreas de liberalización del comercio internacional y de la prevención de la doble imposición se ajustan al modelo del impuesto sobre sociedades tradicional, basado en el gravamen de la renta. Lógicamente, el cambio del modelo del impuesto sobre sociedades produce fricciones importantes que analizaremos en el epígrafe 4.2.

¹⁸ AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K.: *Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint* [en línea], University of Michigan Law and Economics Research Paper No. 16-029, Ann Arbor, Michigan 2016 [consulta de 3 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2884903>.

¹⁹ Véase CUI, W.: *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, loc. cit., pág. 1.

²⁰ GRAETZ, M. J.: *The Known Unknowns of the Business Tax Reforms Proposed in the House Republican Blueprint* [en línea], New York: Columbia Law School, 21 de febrero de 2017 [consulta de 21 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2910569>.

²¹ THORNTON, A. y JARSULIC, M.: *The House Republicans' Corporate Tax Cut* [en línea], Center For American Progress, 14 de marzo de 2017 [consulta de 1 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://www.americanprogress.org/issues/economy/reports/2017/03/14/427967/house-republicans-corporate-tax-cut/>>. No obstante, DEVEREUX y AUERBACH sostienen que el proyecto cuenta con amplio apoyo también en el Partido Demócrata. (DEVEREUX, M. y AUERBACH, A.: *EU Wrong to Challenge Destination Based Cash Flow Tax* [en línea], Forbes, 29 de marzo de 2017 [consulta de 29 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://www.forbes.com/sites/janetnovack/2017/03/29/eu-wrong-to-challenge-destination-based-cash-flow-tax/#443c4b8832f4>>, pág. 2).

que corresponde el sintagma «basado en el criterio de destino»), y 2) admite la deducción inmediata de las inversiones de capital (de donde le viene el apelativo de «sobre flujos de tesorería»).

2.1. SOBRE EL GRAVAMEN EN DESTINO

El gravamen *en destino* significa que el tributo se devenga allí donde se consumen los productos, lo cual remite a la técnica de ajustes en frontera: puesto que solo grava los consumos en el territorio de aplicación del impuesto, la importación está sujeta y la exportación está exenta. Nótese que en esto se opone radicalmente al modelo de impuesto vigente, que grava el valor añadido en cada uno de los procesos de producción, es decir, *en origen*. Esta diferencia se verá clara con un ejemplo:

Supongamos un grupo multinacional compuesto por tres entidades, ubicadas en tres países distintos. La entidad A, ubicada en el país A, extrae petróleo crudo. La entidad B, residente en B, lo refina, y la entidad C, del país C, distribuye los productos a los consumidores finales. Supongamos también que es posible determinar de modo cierto y no controvertido²² los valores de las transacciones intragrupo (de A a B y de B a C), y que no existen otros elementos que dificulten la asignación cierta de la base imponible entre las entidades del grupo²³. En este caso, la cadena de creación de valor y la correspondiente atribución de bases sería la de la **tabla 1**:

Tabla 1. Correlación de valores y bases en un tributo en origen

País	Valor añadido en origen ¹	Base imponible
A	65 %	65 %
B	15 %	15 %
C	20 %	20 %

(1) Es un caso hipotético, pero los porcentajes de contribución al valor final en las fases de extracción, refinado y distribución pueden no estar muy lejos de la realidad (véase VOLTAIOL: *What determines retail prices for gasoline and diesel?* [en línea], 2015 [consulta de 8 de abril de 2017]. Disponible en web: <<http://www.voltaoil.com/what-makes-up-retail-price-for-gasoline/>>)

Este ejemplo representa un caso típico de cadena mundial de creación de valor en el seno de un grupo multinacional. Todas las sociedades integrantes del grupo aportan valor al producto

²² Por ejemplo, mediante un acuerdo anticipado de precios de carácter multilateral.

²³ Supongamos que todos los proveedores son terceras partes, que no hay préstamos intragrupo ni cesión de intangibles ni otras operaciones que trasvasen las bases imponibles.

final en cada escalón de la cadena, y por ello en el esquema convencional deben ser retribuidas como si fueran partes independientes actuando en condiciones de mercado libre. En consecuencia, A, B y C están llamadas a tributar en el territorio donde residen por su parte del valor incorporado. Este principio tradicional resultó reforzado en el Proyecto BEPS a través del pilar llamado de la substancia²⁴, y la OCDE incluso ha desarrollado una metodología estadística para calcular, en agregado, el valor añadido en cada territorio, concretamente *Trade in Value Added*, TIVA²⁵.

En nuestro ejemplo, el 65 % del valor generado por el grupo a nivel mundial tributaría en el país A, el 15 % en el país B y el 20 % en el país C. Es importante destacar que solo existen clientes externos (ajenos al grupo) en el país C y, sin embargo, el 80 % del beneficio está tributando fuera de C. Es, por tanto, un modelo de gravamen societario por el valor añadido *en origen*. En cambio, si aplicamos un IFTBCD en el hipotético escenario de que los tres países hayan adoptado el modelo²⁶, el esquema de tributación sería el de la **tabla 2**.

Tabla 2. Asimetría entre creación de valor y bases en un tributo en destino

País	Valor añadido en origen	Base imponible
A	65 %	–
B	15 %	–
C	20 %	100 %

Aquí se ve clara la diferencia: puesto que el tributo vincula la base imponible con el lugar de consumo y no con el lugar donde se ha añadido el valor, el gravamen ocurre *en destino*, y no es necesario ya arbitrar fórmulas para distribuir el beneficio entre las entidades del grupo puesto que tributa allí donde se produce el consumo.

2.2. SOBRE LOS FLUJOS DE TESORERÍA

La toma en consideración de los flujos de tesorería para determinar la base imponible, en detrimento de la renta, supone que se admite la deducción inmediata de las inversiones de capi-

²⁴ OCDE. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* [en línea]. París, OECD Publishing, 2014 [consulta de 9 de marzo de 2017], 49 págs. ISBN 978-92-64-20780-6. Disponible en web: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>>.

²⁵ <<http://www.oecd.org/industry/ind/measuringtradeinvalue-addedanoecd-wtojointinitiative.htm>>.

²⁶ Más adelante discutiremos la situación que ocurre si solo uno(s) país(es) ha(n) adoptado el impuesto.

tal, con el objetivo fundamental de fomentar la inversión empresarial y la creación de empleo, garantizar la neutralidad entre las inversiones presentes y futuras, y simplificar el impuesto, ya que no será necesario calcular amortizaciones a efectos fiscales²⁷.

2.3. PESE A TODO, UN TRIBUTO DIRECTO

Ahora bien, sentada la analogía con el IVA en la definición de la base imponible, ha de quedar claro que conceptualmente el tributo no grava el consumo sino la renta que afluye a las sociedades como consecuencia de tales entregas o prestaciones, lo que le hace mantener su carácter de tributo directo. Es importante retener esta característica, porque si es así resulta incompatible, en principio, con las reglas de la OMC, lo que constituye el principal obstáculo en el derecho internacional a la nueva figura impositiva.

2.4. LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

La deducción inmediata de las inversiones de capital y los ajustes en frontera son, en efecto, elementos característicos del IVA. De hecho, podría decirse que el IFTBCD utiliza la misma definición de la base imponible que el IVA, salvo que en aquel se deducen también los salarios, cosa que no hace el IVA. En consecuencia, conceptualmente existen dos posibilidades distintas para implantar un IFTBCD²⁸: la primera sería construir un tributo autónomo mientras la segunda sería utilizar la misma base que el IVA y restar adicionalmente los salarios satisfechos. Más aún, si no fuera porque el IVA incorpora tipos de gravamen diferenciados por productos²⁹, una forma de implantar el IFTBCD sería simplemente elevar el tipo de gravamen del IVA³⁰.

Sin embargo, parece que la alternativa más realista en una hipotética implantación sería definir la base imponible de modo autónomo. La **tabla 3** lo plantea en esquema:

²⁷ Este efecto puede ser desdeñable para las grandes empresas pero no lo es para las pymes. Para ellas significa una importante reducción de la presión fiscal indirecta.

²⁸ Véanse AUERBACH *et al.*, *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *loc. cit.*, pág. 16.

²⁹ Por razones de política tributaria el IVA discrimina entre tipos de productos para rectificar su intrínseca regresividad. El argumento es que los contribuyentes y hogares menos favorecidos no pueden ahorrar, por lo que toda su renta se destina al consumo. Esto hace que los más desfavorecidos sufran una carga proporcionalmente superior que los más pudientes, para los cuales una parte de la renta elude el IVA ya que se destina al ahorro y no al consumo. Una forma de rectificar esta discriminación es aplicar tipos de gravamen diferenciados en función de los productos de consumo, de suerte que los artículos de primera necesidad estén menos gravados mientras se aplican tipos incrementados o impuestos específicos para artículos de lujo. La discriminación por productos tiene lógica política en un tributo al consumo, porque recae sobre los consumidores, pero no en un impuesto sobre los beneficios que, en principio, recae sobre las empresas.

³⁰ AUERBACH *et al.*, *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *op. cit.*, pág. 2.

Tabla 3. Base imponible del IFTBCD

1	Total de ventas y prestaciones de servicios
2	– (menos) exportaciones y prestaciones a no residentes
3	+ (más) importaciones de bienes y de servicios
4	– (menos) valor total de bienes y servicios adquiridos
5	– (menos) gastos de personal
6	= (igual a) base imponible

Como se aprecia, el tributo es estrictamente territorial. Concretamente, solo las ventas realizadas en el territorio de aplicación del impuesto integrarán el cómputo de la base imponible (línea 1). Las exportaciones, por consiguiente, estarán exentas (línea 2), en tanto que todas las importaciones entrarán a formar parte de la base imponible (línea 3). Ahora bien, cuando lo importado sea un bien o servicio que constituya un insumo de una entidad sujeta, el resultado es neutral porque la operación resulta inmediatamente deducible de la base imponible (línea 4), algo que recuerda también el mecanismo de funcionamiento del IVA. La siguiente operación es sustraer el valor de los sueldos y salarios (línea 5), para llegar así a la base imponible (línea 6). Sobre ella se aplica el tipo de gravamen y obtenemos la cuota.

El mecanismo de los ajustes fiscales en frontera que aplica el IFTBCD funciona, por consiguiente, del mismo modo que en el IVA, de suerte que el bien o servicio que se exporte saldrá neto de tributos, pero incorpora una diferencia fundamental: el producto exportado saldrá neto del impuesto indirecto, como ocurre en la actualidad, pero también de la parte del tributo directo que hoy por hoy va, en mayor o menor medida, incorporado al precio del producto³¹. Al contrario, los bienes importados en el país procedentes de territorios con impuestos convencionales traerán incorporada una parte del impuesto sobre sociedades *en origen*, y sobre esa base se aplicará el gravamen en destino, haciéndolos comparativamente más caros. De este modo, el IFTBCD se revela sumamente competitivo.

Finalmente, al fijarse exclusivamente en las ventas y prestaciones de servicios, el IFTBCD deja fuera los rendimientos del patrimonio, tales como los cánones y los dividendos, que en principio estarían exentos³². Por su parte, al ser un tributo limitado al consumo en el territorio, quedan

³¹ Esto equivale a una devaluación fiscal, puesto que las exportaciones de los países con este tributo serán mucho más competitivas, razón que parecería suficiente para aplicar las normas de la OMC que prohíben los ajustes fiscales en frontera de los tributos directos, acordadas precisamente para evitar este tipo de competencia. Véase más adelante el epígrafe 4.2.1.

³² Aunque eventualmente esto dependerá de la definición legal en cada territorio.

fuera de la base también las rentas generadas en el extranjero, tanto si es por actividades económicas como si son rentas pasivas³³. El IFTBCD es realmente revolucionario.

Dos cuestiones fundamentales surgen a la hora de definir la base imponible: el tratamiento de las pérdidas y el de las operaciones financieras. Por su relevancia las examinaremos con detalle.

2.5. EL TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS

La consideración de las pérdidas admite, en teoría, tres posibilidades. Si las ordenamos de menos favorable a más favorable para el contribuyente, serían:

1. Simplemente ignorarlas: el impuesto es cero y la magnitud de la pérdida es indiferente. Esta opción es probablemente injusta, rompe la neutralidad y es difícil de aceptar por los contribuyentes.
2. Arrastrarlas hacia adelante, compensándolas con beneficios futuros. Esta opción soluciona los problemas de la primera, pero no está exenta de complicaciones: un buen número de empresas, como las exportadoras o las del sector financiero, no tienen ni siquiera esperanza de generar beneficios. Esto llevaría a operaciones de fusión con otros negocios, que serían ineficientes desde un punto de vista económico³⁴. Probablemente también emergerían esquemas de ingeniería fiscal para trasladar esas pérdidas a entidades con beneficios.
3. Generar el derecho a la devolución, al modo del IVA. Esta opción tiene a su favor la neutralidad del impuesto³⁵, pero supone un alto coste en rendimiento recaudatorio del tributo e invita a los contribuyentes a generar pérdidas para obtener devoluciones en esquemas como el *missing trader* del IVA. Por añadidura, en el caso del IVA las devoluciones a los exportadores vienen exigidas por el principio de neutralidad, pero en un impuesto directo este principio no es tan evidente. Desde luego, en el modelo actual del impuesto sobre sociedades las pérdidas se compensan con beneficios futuros, pero no se devuelven³⁶.

La opción que finalmente prevalezca es muy importante, especialmente considerando que, dado que las exportaciones están exentas y los gastos de personal se deducen, sería más fácil in-

³³ Aunque como norma antielusión el *Blueprint* sugiere conservar el subcapítulo F del Código Tributario, es decir, las normas sobre transparencia fiscal internacional. Véase *Blueprint, loc. cit.*, pág. 29.

³⁴ AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K.: *Problems with Destination-Based Corporate Taxes...*, *loc. cit.*, pág. 18.

³⁵ AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K., *ibidem*, pág. 17.

³⁶ En ocasiones, sin embargo, se admite una compensación «hacia atrás» con devolución de tributos ingresados. Cuando se admite la compensación hacia atrás, suele limitarse a un ejercicio.

currir en pérdidas que en el sistema corriente³⁷. El *Blueprint* se ha cuidado mucho de prometer la devolución de impuestos con base en las pérdidas, proponiendo en su lugar la compensación hacia el futuro sin límite temporal³⁸. Esta hipótesis es también la que maneja el Tesoro en su microsimulación sobre los efectos recaudatorios³⁹.

2.6. EL TRATAMIENTO DEL SECTOR FINANCIERO

Uno de los elementos más discutidos en la configuración del IFTBCD es la conveniencia de incluir o no al sector financiero entre los sujetos pasivos del impuesto. Desde el Informe Meade para la Reforma Fiscal en el Reino Unido⁴⁰ se habla de tres modalidades teóricas para diseñar un impuesto sobre flujos de tesorería: la base real (modelo R), la base real y financiera (modelo R+F) y la base sobre la distribución de dividendos sobre acciones (modelo S)⁴¹.

En la base R las transacciones financieras son simplemente ignoradas, como hace el IVA comunitario: las únicas transacciones computables son las de bienes y servicios no financieros. Por el contrario, en la base R+F todas las transacciones, incluso pagos y cobros por intereses, se computan, lo que causa complejidad sin ventajas claras en términos de recaudación.

Estas dos son las alternativas reales que se barajan en EE. UU. Una modalidad económicamente equivalente, al menos en un ámbito exclusivamente nacional, es el gravamen sobre flujos de efectivo relacionados con los fondos propios, es decir, la base S en la terminología de Meade, que grava las distribuciones de beneficios menos las nuevas acciones emitidas⁴². Cuando un gravamen sobre la distribución de dividendos como el descrito se combina con la deducción inmediata de las inversiones, estaríamos ante un IFTBCD⁴³. Sin embargo, en una economía abierta

³⁷ GRAETZ, M. J.: *The Known Unknowns...*, *op. cit.*, pág. 36.

³⁸ Las pérdidas operativas serían compensadas en ejercicios futuros sin límite temporal, con el límite del 90 de la base de cada ejercicio, y la única deducción que retendría el IFTBCD es la de investigación y desarrollo. Por último, para facilitar la repatriación de los fondos acumulados durante el modelo del impuesto sobre sociedades anterior, pondría un gravamen único del 8,75% para dinero líquido o activos equivalentes y del 3,5% para otro tipo de activos. *Blueprint*, pág. 26.

³⁹ PATEL, E. y McLELLAND, J.: *What Would a Cash Flow Tax Look Like...?*, *loc. cit.*, pág. 8.

⁴⁰ MEADE COMMITTEE: *The Structure and Reform of Direct Taxation, report of a committee chaired by Professor J. E. Meade*, London: George Allen & Unwin, 1978.

⁴¹ Por *stocks*.

⁴² De acuerdo con el Informe Meade, como notan AUERBACH *et al*, *Destination-Based...*, *op. cit.*, pág. 46.

⁴³ De acuerdo con el informe de la UE sobre *cash flow taxation*, el impuesto sobre sociedades existente en Estonia es un *cash flow tax* de base S porque grava los beneficios distribuidos, dejando exentos los beneficios reinvertidos en la sociedad. El impuesto estonio es el más competitivo de la OCDE, de acuerdo con la *Tax Foundation Competitiveness Index*. No obstante, Estonia no reconoce explícitamente su tributo como un *cash flow tax*. Véase EUROPEAN UNION: *Experiences with Cash-Flow Taxation and prospects* [en línea], Final Report. Working Paper No. 55, mayo

el gravamen termina incidiendo en el lugar donde residen los accionistas, en lugar de donde se produce el consumo, razón por la cual ningún autor salvo CUI⁴⁴ aboga por esta forma de implementar el impuesto sobre flujos de efectivo. AUERBACH *et al.* definitivamente limitan las posibilidades a dos definiciones de la base, la real (R) o la real y financiera (R+F)⁴⁵.

Centrados, pues en la dicotomía R o R+F, vemos que en la base R se incluyen las ventas interiores, prestaciones de servicios y enajenación de activos, y se restan las compras de existencias y activos fijos, otros costes vinculados a las ventas internas y los sueldos y salarios. Si el impuesto es de tipo R+F, por el contrario, en la base se computan por un lado los ingresos financieros, lo que incluye los intereses recibidos pero también el incremento de préstamos recibidos y el descenso de tesorería. Por el otro lado, se restan los intereses pagados, la amortización de préstamos por el sujeto pasivo y los nuevos préstamos. Para mayor claridad, he aquí la tabla que, sobre la base de Meade, elaboran AUERBACH *et al.*⁴⁶.

Tabla 4. La base imponible del impuesto en la modalidad R+F

Entradas	Salidas
Base real (R)	
R1 Ventas de bienes	R*1 Aprovisionamiento
R2 Prestaciones de servicios	R*2 Sueldos y salarios
R3 Enajenación de activos	R*3 Compras de activos fijos
R	R*
Base real más financiera (R+F)	
F1 Minoraciones en posiciones deudoras	F*1 Incrementos en posiciones deudoras
F2 Disminuciones de posiciones acreedoras	F*2 Aumentos en posiciones acreedoras
F3 Minoraciones de tesorería	F*3 Incrementos de tesorería
	.../...

de 2015 [consulta de 10 de febrero de 2017]. Disponible en web: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_55.pdf>, pág. 9).

⁴⁴ CUI, W.: «Destination-Based Cash-Flow Taxation: A Critical Appraisal», *op. cit.*, 2015.

⁴⁵ Véase *Destination-Based Cash Flow...*, *loc. cit.*, pág. 46.

⁴⁶ AUERBACH *et al.*, *Destination-Based...*, *op. cit.*, pág. 45.

Entradas	Salidas
Base real más financiera R+F	
.../...	
<i>F</i> 4 Intereses recibidos	<i>F</i> *4 Intereses pagados
<i>F</i> 5 Minoraciones en tenencia de valores extranjeros	<i>F</i> *5 Aumentos en tenencia de valores extranjeros
<i>F</i>	<i>F</i> *

Entre estas dos posibilidades predomina la opinión de utilizar la base R y dejar fuera la financiera (F) o, como mucho, utilizar la base R+F para las transacciones con entidades exentas y consumidores finales⁴⁷, dejando exentas las transacciones de las entidades financieras con sujetos pasivos. Muchas son las razones. De entrada, cuando las transacciones de las entidades financieras se producen con sujetos pasivos del impuesto, el efecto es neutro porque las operaciones sujetas para unos son deducibles para otros. De hecho, puesto que las transacciones de activo se compensan con las de pasivo, los bancos no tendrían ninguna base imponible de que restar los otros costes operativos, incluyendo los salarios, lo que, como hemos visto, resultaría sistemáticamente en bases imponibles negativas para las entidades financieras.

Además, en un escenario de base R+F, las entidades no financieras podrían diferir, incluso indefinidamente, el gravamen mediante el simple expediente de no distribuir beneficios a los accionistas, rompiendo la neutralidad⁴⁸. La susceptibilidad de la base R+F a la distribución de beneficios provee por tanto un importante argumento para preferir la base R⁴⁹.

Otro argumento está en el tratamiento de las comisiones. Si las comisiones son servicios —y no operaciones financieras— deberían incluirse en la base R: serían deducibles para los sujetos pasivos y estarían sujetas en la entidad financiera. En un escenario normal esto no presenta problemas, pero si, como es previsible, la entidad financiera tiene sistemáticamente bases negativas, entonces tiene un incentivo para calificar sus ingresos como comisiones y no como servicios financieros, introduciendo una distorsión fiscal en el mercado de servicios financieros. Dado que la calificación entre interés y comisión es muy maleable, parece preferible no dejar al albedrío de las entidades financieras escoger qué parte va a la base⁵⁰.

⁴⁷ *Ibidem*, pág. 5.

⁴⁸ Este comportamiento puede exacerbarse cuando los directivos tengan esquemas de incentivos tipo opciones sobre acciones. En esos casos, su incentivo es retener los beneficios en la empresa, agravando los problemas de agencia.

⁴⁹ AUERBACH *et al.*, *loc. cit.*, pág. 51.

⁵⁰ En el otro extremo del espectro se produce algo similar: si solo se grava la base R, las entidades no financieras tienen incentivos para calificar sus ingresos como intereses, que estarían exentos. Sería el caso típico en las ventas a plazos.

Finalmente, utilizar la base R+F rompe la neutralidad entre intereses y dividendos. En la base R ambos están exentos, pero en la R+F los intereses se computan en la base, mientras los dividendos no lo hacen. Es decir, se precisarían normas para controlar la planificación fiscal mediante híbridos.

Cierto es que la inclusión de las entidades financieras daría al impuesto un aire más general, pero los problemas que comporta no parecen compensar estas ventajas, por lo que la exención del sector financiero es la propuesta que goza de mayor predicamento⁵¹, excepto por las transacciones para consumidores finales y entidades no sujetas. Esta solución además es consecuente con el tratamiento actual en el IVA comunitario, y simplifica las cosas para las entidades no financieras también, eludiendo la complejidad de calcular la base R+F. A la vez, se garantiza que se someten a gravamen las rentas generadas por las entidades financieras en el territorio por los servicios a consumidores finales, aunque resta la dificultad de distinguir a qué entidades se aplica la exención, pues obviamente hay un incentivo a pasar a estar legalmente exentos. Considerando que el sector financiero está regulado, este riesgo parece relativamente moderado, aunque abre un área de preocupación sobre posibles estructuras de elusión. También plantea problemas específicos para entidades, como las de *leasing*, que simultáneamente prestan servicios financieros y no financieros.

Por último, si consideramos un escenario internacional donde solo unos países hayan implementado el IFTBCD, hay razones también para dejar exento el sector. En primer lugar, los servicios en el interior del país estarían sujetos y exentos los del exterior, pero si en cualquier servicio es difícil discernir el lugar de realización, en el sector financiero mucho más. Además, se genera un fuerte incentivo para la planificación fiscal si una empresa se endeuda en EE. UU. (operación no gravada allí por ser «exportación») y ese interés es deducible en el país de residencia por seguir un modelo de impuesto sobre sociedades tradicional.

2.7. EXPERIENCIAS PREVIAS EN EL IMPUESTO SOBRE FLUJOS DE TESORERÍA

El IFTBCD como tal no se ha aplicado todavía en ningún país del mundo. No obstante, definir la base del impuesto sobre sociedades con base en el consumo es una idea relativamente antigua⁵²: el Tesoro norteamericano la consideró como una alternativa real por primera vez en 1977⁵³ y, en el plan propuesto por el Panel Asesor Presidencial para la Reforma del Impuesto

⁵¹ AUERBACH *et al.*, *ibidem*, pág. 54, y PATEL y McLELLAND, *loc. cit.*, pág. 7.

⁵² AUERBACH *et al.*, lo retrotraen hasta BROWN en 1948, seguido por Nicolas KALDOR en 1955 (véase *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *loc. cit.*, pág. 11).

⁵³ Departamento del Tesoro. *Blueprints for Basic Tax Reform* [en línea], publicado en 1977 [consulta de 22 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://www.google.fr/?gfe_rd=cr&ei=Xd_8WPbMHO_UXorqu-gH&gws_rd=ssl#q=Blueprints+for+Basic+Tax+Reform+1977&spf=383>.

Federal⁵⁴ en 2005, el que denominaban «Growth and Investment Tax Plan» era esencialmente idéntico al proyectado por Paul Ryan en 2016. También lo era el «Modern Corporate Tax» que promocionaba AUERBACH en 2010⁵⁵. La base teórica sobre la viabilidad del impuesto sobre flujos de caja en una economía abierta fue avanzada por BOND y DEVEREUX en 2002⁵⁶ y DEVEREUX y BIRCH SORENSEN en 2006⁵⁷. También en 2012, DEVEREUX disertó sobre los problemas inherentes a la definición de la base a partir del beneficio⁵⁸.

La Comisión Europea encargó en 2015 un estudio a Ernst & Young para conocer y valorar todos los antecedentes existentes en derecho positivo⁵⁹, que reveló la existencia de impuestos sobre flujos de tesorería en varias modalidades. Por ejemplo, dada la simplicidad que supone evitar las amortizaciones, el impuesto sobre flujos se utiliza en regímenes de pymes en Brasil⁶⁰ y en Hungría, donde hay un IVA tipo producción que tiene rasgos esenciales del impuesto sobre flujos de tesorería⁶¹.

En otros casos, se encuentran elementos del IFTBCD ensartados en impuestos sobre sociedades convencionales. Así, por ejemplo, la deducción inmediata de inversiones (libertad de amortización) es una medida coyuntural para fomentar la inversión, que tiene carácter permanente en regímenes de la industria extractiva como los que se aplican en Australia, Canadá, Polonia, Noruega o Reino Unido⁶². Otro rasgo del *cash flow tax* que podemos identificar en la definición actual de la base imponible en varios países es la no discriminación entre fondos propios y ajenos. Ciertamente, esta medida se justifica en que, puesto que las amortizaciones suponen un diferimiento de las deducciones fiscales, equilibrar la carga de este diferimiento exigiría deducir de la base el coste de oportunidad de los capitales propios. Pues bien, a partir de este concepto surgió la idea de otorgar una deducción por los fondos propios (*allowance for corporate equity*), hoy incorporada a los sistemas de gravamen societario en países como Austria, Bélgica, Brasil, Croacia e Italia⁶³.

⁵⁴ PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM: «Simple, fair and pro-growth: Proposals to Fix America's Tax System», Washington D. C., 2005.

⁵⁵ AUERBACH, A.: *A Modern Corporate Tax* [en línea], The Center for American Progress, The Hamilton Project, diciembre de 2010 [consulta de 24 de febrero de 2017]. Disponible en web: <<https://www.americanprogress.org/wp-content/uploads/issues/2010/12/pdf/auerbachpaper.pdf>>.

⁵⁶ BOND, S. R. y DEVEREUX, M.: «Cash flow taxes in an open economy», *Centre for Economic Policy Research Discussion Paper Series*, Discussion Paper 3401, 2002.

⁵⁷ DEVEREUX, M. y BIRCH SORENSEN, P.: «The Corporate Income Tax: international Trends and options for fundamental reform», *European Commission Economic Papers* 264, 2006.

⁵⁸ DEVEREUX, M.: «Issues in the Design of Taxes on Corporate Profit», *National Tax Journal* 65(3), 709-730, 2012.

⁵⁹ EUROPEAN UNION: *Experiences with Cash-Flow Taxation and prospects*, *op. cit.*

⁶⁰ Impuesto sobre lucro presunto e impuesto simple nacional. *Ibidem*, págs. 70-90.

⁶¹ *Ibidem*, pág. 100.

⁶² Así, los ACE CBIT en Australia, el British Columbia Mineral Tax de Canadá, el Special Hydrocarbon Tax en Polonia, el Petroleum Tax en Noruega o el impuesto especial del petróleo en el Reino Unido (*ibidem*, págs. 106-164).

⁶³ Véanse AUERBACH *et al.*, *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *loc. cit.*, pág. 13.

Entre las experiencias más cercanas a un verdadero IFTBCD está el mexicano IETU⁶⁴, un impuesto vigente hasta 2014 y abolido porque comportaba una alta carga administrativa. La única diferencia sustancial con la propuesta de Paul Ryan es que el IETU mexicano se aplicó como complemento, no como sustituto, del impuesto sobre sociedades tradicional, por lo que no solo no introdujo ninguna simplicidad sino todo lo contrario, fue una carga adicional para empresa y administración. Un *cash flow tax* tipo S (sobre la base de distribuciones a los accionistas) existió en Macedonia hasta 2014 y aún existe en Estonia⁶⁵, pero la definición de la base en la opción S es tan distinta a la opción R del *Blueprint*, que parecen tributos distintos. De hecho, es significativo que ni Macedonia ni Estonia los consideren impuestos sobre el flujo de tesorería⁶⁶.

En la actualidad, tres países están considerando implementarlo, en todo o en parte. Además de en EE. UU., hay debates en Australia y en Nueva Zelanda⁶⁷. Finalmente, otros países han decidido no implementarlo después de haber considerado la idea. Se trata concretamente de Dinamarca, Bolivia, Colombia, Francia, Irlanda, Países Bajos, Suecia y Suiza⁶⁸. En España no ha existido hasta ahora un debate de política tributaria sobre esta modalidad de gravamen⁶⁹.

3. VENTAJAS DEL IFTBCD

La principal razón de que se haya desatado tanto interés por este tributo son las bondades económicas que se le atribuyen. En la **tabla 5** se enuncian las principales, aunque también apuntamos algunos inconvenientes:

Tabla 5. Ventajas del IFTBCD

<p>Fomenta el crecimiento económico, la inversión y la creación de empleo.</p> <p>Incrementa la competitividad del país.</p> <p>Es neutral.</p>	<p>.../...</p>
---	----------------

⁶⁴ EUROPEAN UNION: *Experiences...*, *loc. cit.*, pág. 8.

⁶⁵ *Ibidem*, pág. 9.

⁶⁶ *Ibidem*, pág. 9.

⁶⁷ *Ibidem*, págs. 165-171.

⁶⁸ *Ibidem*, págs. 173-179.

⁶⁹ *Ibidem*, pág. 179.

.../...

Es inmune a la inflación.

Tiene una base imponible amplia.

Elimina el sesgo fiscal hacia la financiación por fondos ajenos.

Resuelve el problema de los precios de transferencia.

La determinación de la base es simple y elimina las amortizaciones.

Tendrá más estabilidad a largo plazo.

3.1. FOMENTA EL CRECIMIENTO

La deducción inmediata de las inversiones de capital, amén de simplificar el impuesto por evitar las amortizaciones fiscales, fomenta la inversión empresarial en el territorio de aplicación del impuesto, lo que constituye un claro apoyo para atajar el problema del *outsourcing* o exportación de las actividades productivas a países en desarrollo⁷⁰.

No solo es que las empresas residentes dejarían de expatriarse, es que en un escenario donde no todos los países hayan adoptado la tributación en destino habría un fuerte incentivo para que las actividades de alto valor añadido residentes en países con tributación en origen se trasladasen al territorio norteamericano, pues de toda su renta se gravaría solo la parte destinada al consumo en EE. UU. En este sentido, la introducción de un IFTBCD tendría el efecto de convertir al país en un paraíso fiscal⁷¹. Si, además, el modelo de IFTBCD que se adopta es el modelo R (lo que significa que los flujos financieros son irrelevantes a la hora de computar la base), se produce el mismo corolario en las operaciones financieras: los intereses en países con el modelo tradicional seguirían siendo deducibles, mientras que en el IFTBCD no se computarían, incentivando operaciones de planificación fiscal⁷². Finalmente, la deducción de los costes de personal de la base del impuesto, combinada con el incentivo a la inversión descrito en el párrafo anterior, constituye un evidente estímulo a la creación de empleo. En suma, cabe esperar un incremento de las inversiones privadas y un crecimiento del empleo en EE. UU. si resulta aprobado el impuesto.

⁷⁰ Este argumento, que se lee por ejemplo en el *Blueprint (loc. cit., pág. 23)*, no debe sobredimensionarse. El mismo argumento sobre el fomento de la inversión se puede predicar del IVA y, sin embargo, la deducción inmediata de las cuotas no se ha demostrado como un elemento suficiente para compensar otros factores que inhiben la inversión. Se puede aceptar, a lo sumo, un incentivo en el periodo transitorio.

⁷¹ Como literalmente lo califican AUERBACH *et al.*: *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *loc. cit.*, pág 41.

⁷² Salvo que el país haya adoptado eficazmente disposiciones de concatenación antihíbridos como las de la Acción 4 de BEPS.

3.2. INCREMENTA LA COMPETITIVIDAD DEL PAÍS COMO DESTINO DE INVERSIONES

Tal es la competitividad internacional del IFTBCD que ha sido calificado como lo último en estrategia competitiva⁷³. Esto se debe a dos razones: el tipo de gravamen es reducido (el *Blueprint* de Ryan propone un 20%⁷⁴) y el impuesto es territorial, haciéndolo especialmente apto para la economía globalizada donde todos tratan de atraer inversiones exteriores mediante incentivos fiscales⁷⁵.

Ciertamente, en los años transcurridos desde la reforma de Reagan de 1986, la competitividad internacional se ha acelerado extraordinariamente. Solo en tipos nominales de gravamen, la media en los países de la OCDE ha bajado desde un 47,2 % entonces al 24,8 % de la actualidad⁷⁶. El tipo nominal del 35 % existente en EE. UU. es particularmente alto en comparación con el resto de la OCDE, por lo que los republicanos proponen bajarlo hasta el 20 %.

El otro factor en la ecuación de la competitividad es la definición territorial de la base imponible, siguiendo una tendencia que parece imparable: del modelo de definición por la renta mundial, característico de los años 70, hemos pasado a la base territorial, que en la actualidad tienen 27 de los 35 países de la OCDE⁷⁷, dando un paso más en la denominada «*race to the bottom*». Los EE. UU. son el único país importante que conserva un modelo de base imponible mundial, lo que claramente les estimula a abrazar la definición territorial⁷⁸. Ahora bien, el IFTBCD es mucho más competitivo que un impuesto societario territorial convencional como el que existe en España⁷⁹,

⁷³ *The ultimate move in a tax competitive game*, AUERBACH *et al.*, *op. cit.*, pág. 44.

⁷⁴ Aunque se llegase a aprobar con un 20% de tipo de gravamen, ya no sería competitivo con el Reino Unido, que para paliar los efectos del *brexit* anunció una bajada al 17% (véanse DEVEREUX, M. y AUERBACH, A.: *EU Wrong to Challenge Destination Based Cash Flow Tax...*, *op. cit.*).

⁷⁵ Algunos estímulos tienen fácil visibilidad, como las vacaciones fiscales o los regímenes de *patent box*, mientras otros son más sutiles, como las concesiones realizadas en tratados fiscales o la conversión de los impuestos sobre sociedades de base mundial a base territorial.

⁷⁶ Como recuerda el *Blueprint*, *loc. cit.*, pág. 24.

⁷⁷ Según el Fondo Monetario Internacional (FMI), Japón y Reino Unido son los últimos países en haber abandonado el modelo de renta mundial en favor de otro territorial. De los 35 países de la OCDE, solo 8 mantienen un sistema de renta mundial: Corea, Chile, EE. UU., Grecia, Irlanda, Israel, México y Polonia. Véanse MATHESON, T.; PERRY, V. y VEUNG C.: *Territorial vs. Worldwide Corporate Taxation: Implications for Developing Countries*. FMI Working Paper 13/205. International Monetary Fund. Octubre 2013, pág. 4.

⁷⁸ Una consecuencia de la definición territorial es que los beneficios obtenidos por las filiales no residentes en EE. UU. dejarían de estar sujetos en el momento de la repatriación en forma de dividendos o plusvalías. Se eliminaría también la necesidad de calcular la deducción por doble imposición internacional, y las ganancias de las filiales podrían repatriarse sin penalización fiscal (véanse POMERLAU, K. y ENTIN, S.: *The House GOP's Destination-Based Cash Flow Tax, Explained*, *op. cit.*, pág. 3).

⁷⁹ Aunque formalmente el impuesto sobre sociedades español se adscribe al modelo de base mundial («Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen», artículo 4.1 de

porque define la renta sujeta exclusivamente en función del consumo realizado en el propio país. Como hemos visto en el ejemplo del epígrafe 2.1, el IFTBCD sustituye la definición de la base en origen por una que solo lo grava en destino⁸⁰. Se puede decir, en suma, que es un impuesto ultraterritorial porque vincula la base imponible con el lugar de consumo y no con el lugar donde se ha añadido el valor. No es necesario ya encontrar fórmulas para distribuir el beneficio entre las entidades del grupo puesto que todo el beneficio tributa en el país donde se produce el consumo.

3.3. ES NEUTRAL

Al conceder la deducción inmediata de todos los gastos, ya sean corrientes o de capital, el IFTBCD es neutral con respecto a la elección entre inversión presente y futura porque no altera la rentabilidad marginal de la inversión. La deducción inmediata es además *per se* un incentivo a las inversiones, frente al impuesto convencional, que carece de tal facultad.

El IFTBCD tampoco distorsiona las decisiones de ubicación de la inversión. En contra de los tributos de sociedades convencionales, que atraen las rentas económicas de la inversión foránea al territorio donde resida la entidad, el impuesto solo grava consumos en el territorio, con independencia de dónde se hayan fabricado los bienes o dónde se ubiquen los elementos productivos, tangibles o intangibles. En su virtud, desaparece el incentivo fiscal para ubicar sociedades en paraísos fiscales.

3.4. ES INMUNE A LA INFLACIÓN

A diferencia del impuesto clásico, donde la inflación afecta al valor de los activos amortizables, de las existencias, las plusvalías y hasta del principal de las deudas, el IFTBCD es independiente de la inflación. Por añadidura, puesto que no requiere ajustes por la inflación sería más sencillo de aplicar que el impuesto clásico.

3.5. TIENE UNA BASE IMPONIBLE AMPLIA

Otra característica que hace al tributo atractivo es que tiene una base imponible amplia, debido a que elimina deducciones como las amortizaciones o los pagos de intereses, lo que en teoría permitiría mantener un buen nivel de recaudación con tipos de gravamen reducidos, otro elemen-

la ley del impuesto), sin embargo las exenciones en valores representativos de entidades del artículo 21 y la de los establecimientos permanentes del artículo 22 convierten al impuesto español en un gravamen virtualmente territorial.

⁸⁰ Los países que lo introduzcan han de ser conscientes de la pérdida recaudatoria potencial porque están eliminando la posibilidad de exportar parte del impuesto sobre sociedades a otras jurisdicciones [AUERBACH *et al.*, *loc. cit.*, pág. 43].

to clave para la competitividad internacional en la captación de inversiones exteriores. Además, como lo que grava es el consumo por los residentes, se trata de una base relativamente inmóvil⁸¹, lo cual permite actuar sobre el tipo de gravamen sin estar sometido a presiones competitivas⁸².

Los países en desarrollo no resultarían tan beneficiados de la amplitud de la base imponible en la medida en que el sector informal absorbe una parte relativamente importante de la actividad y toda esa base imponible de consumo interno se pierde. Para compensar siendo el tipo de gravamen inferior y estando los salarios excluidos de la base del IFTBCD, se eliminan obstáculos para la formalización de la economía y la regularización de trabajadores.

3.6. NO DISCRIMINA ENTRE FINANCIACIÓN POR FONDOS PROPIOS O AJENOS

La eliminación de la deducción de intereses en la base, cuya lógica se encuentra en la deducción inmediata de las inversiones en bienes de capital cualquiera que sea la forma en que se hayan financiado –fondos propios, capital circulante, fondos ajenos– soluciona el problema del incentivo fiscal para el endeudamiento excesivo al ser neutral en la elección de la financiación entre fondos propios y ajenos, pues en ningún caso serán los retornos al capital (intereses o dividendos) deducibles de la base imponible⁸³.

La no deducibilidad de los intereses comporta asimismo la ventaja de eliminar las estructuras de planificación fiscal basadas en el endeudamiento –tipo subcapitalización– y aporta el valor adicional de eliminar el incentivo fiscal para el excesivo apalancamiento, aportando mayor estabilidad financiera a las entidades, pues como hemos aprendido durante la crisis financiera de 2008-2013, el excesivo apalancamiento estuvo en la base de la crisis⁸⁴.

⁸¹ DEVEREUX *et al.*, *op. cit.*, pág. 23.

⁸² AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K. han cuestionado que esto sea cierto al poner de relieve la contradicción existente en el *Blueprint*: si el DBCFT es inmune a la competencia fiscal internacional, ¿por qué se ha querido buscar un tipo de gravamen del 20%? (AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K.: *Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint*, *op. cit.*, pág. 18).

⁸³ La neutralidad en la opción entre financiación por fondos propios o ajenos solo se logra en un escenario de estabilidad de tipos de gravamen, pues si se espera que estos aumenten, se pospondrán las decisiones de inversión y a la inversa, en un escenario de posibles bajas de tipos de gravamen la inversión se acelera porque se deduce a tipo superior. También se pierde la neutralidad en las inversiones si los directivos tienen incentivos tipo opciones sobre acciones para lograr aumentos de los beneficios a plazo corto. Finalmente, justo es apuntar que también es posible garantizar la neutralidad entre financiación por deuda o capital propio dentro del impuesto convencional si se permite deducir de la base una retribución a los fondos propios, como son los juros brasileños sobre el capital propio, o normas similares de Austria, Bélgica, Croacia e Italia.

⁸⁴ Los niveles de deuda excesivos, especialmente en el sector financiero, se perciben ampliamente como una de las causas que desataron la crisis financiera de 2008. Es la opinión de AUERBACH *et al.*, *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *loc. cit.*, pág. 12.

3.7. RESUELVE EL PROBLEMA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Un beneficio adicional derivado del tratamiento especial de los ajustes en frontera es que desaparecen los incentivos fiscales para manipular los precios en operaciones intragrupo, lo cual supone ni más ni menos que solventar el problema de los precios de transferencia. Efectivamente, dado que las importaciones se integran en la base imponible pero a continuación se compensan, el valor por el que se realice la importación es irrelevante para el sujeto pasivo, eliminando el incentivo a la manipulación. Algo similar ocurre con la exportación en operaciones vinculadas, ya que el adquirente va a deducir inmediatamente el coste de lo adquirido cualquiera que este sea. Ahora bien, ha de advertirse que este efecto de neutralidad solo se produce cuando tanto el país de la exportación como el de la importación han implantado el IFTBCD. Si el país de destino tiene un impuesto sobre sociedades convencional, el incentivo para seguir manipulando los precios persiste, ya que no existe compensación por el ajuste en frontera, sino que las adquisiciones de bienes y servicios procedentes de otro territorio se deducen por su valor íntegro con tal de que sea *arm's length*. Es decir, el país que implemente un IFTBCD *se vacuna* contra los precios de transferencia, pero puede seguir *infectando* a los que mantengan el impuesto convencional. He aquí otra razón que explicaría también por qué se puede producir una rápida extensión del modelo del impuesto⁸⁵.

3.8. ES MÁS SENCILLO Y NO FOMENTA LA ELUSIÓN

El IFTBCD sería mucho más simple de aplicar que el impuesto actual. Como ha demostrado el Proyecto BEPS, el criterio del gravamen en origen ha generado incentivos para trasladar las bases imponibles a territorios de escasa o nula tributación. Para defenderse de esta tendencia, los impuestos sobre sociedades se han poblado de normas antielusión, lastrándolo con un notable coste de complejidad tanto para Administración como para contribuyentes, y para colmo las normas antielusión se han mostrado relativamente ineficaces. Como el IFTBCD no perseguirá gravar los beneficios sino el consumo, las entidades podrán registrar en sus cuentas todos los beneficios que obtengan a nivel mundial, sin necesidad de llevarlos a territorios de baja tributación. En consecuencia, el IFTBCD elimina problemas como los precios de transferencia o la erosión de la base mediante financiación intragrupo (subcapitalización)⁸⁶, de donde es fácil colegir que

⁸⁵ Si el impuesto se adoptase solo por un conjunto de países, los que no lo adoptasen probablemente verían sus problemas de trasvase de beneficios exacerbados: las entidades que quieran incrementar artificialmente el precio de los *input* importados no tendrían problemas en hacerlo utilizando proveedores situados en territorios que hayan adoptado el IFTBCD, pues las exportaciones están exentas (véanse AUERBACH *et al.*, *Destination-Based Cash Flow Taxation...*, *ibidem*, pág. 5).

⁸⁶ Esto es evidente tanto en el modelo de base R (flujos reales solo), donde las operaciones financieras están simplemente excluidas de la base, como en el que incluye también las operaciones financieras (R+F) pues, en este caso, los intereses pagados a no residentes se incluyen para a continuación excluirlos del cómputo de la base mediante la técnica de los ajustes en frontera (AUERBACH *et al.*, *loc. cit.*, pág. 27).

se produciría una considerable simplificación. Esto no significa que el nuevo impuesto no tuviera sus problemas específicos; al contrario, surgirían fricciones acerca de la definición de exportación e importación o nacerían técnicas de elusión mediante el recurso a registrar las ventas en territorios terceros, por ejemplo en transacciones electrónicas, o la generación de bases imponibles negativas⁸⁷. Sin embargo, si aceptamos como premisa que la base de consumidores es relativamente inmóvil⁸⁸, el impuesto sería más sencillo y sobre todo se desharía de un número importante de provisiones antielusión.

Tampoco sería lógico seguir exportando los intangibles a territorios terceros. Actualmente, para excluir de la base imponible los cánones, los intangibles se transfieren a filiales radicadas en territorios preferentes, especialmente mediante los denominados «acuerdos de contribución a costes» para evitar que tributen en los países donde los intangibles se generan, distorsionando con ello los flujos de renta procedentes de la propiedad intelectual. Bajo el esquema del *Blueprint*, las rentas de los intangibles generadas fuera del territorio pueden afluir libremente a los territorios de alta fiscalidad⁸⁹. De hecho, el impuesto que se propone tendría el efecto de atraer los beneficios hacia los EE. UU. y las entidades que posean propiedad intelectual y estén radicadas fuera de su territorio tendrían un incentivo para reubicarse en EE. UU.⁹⁰

También se evitarían las estrategias de planificación basadas en el abuso del concepto de residencia. En el esquema vigente, la residencia en un territorio atrae todas las rentas generadas por la entidad. En el esquema de tributación en destino, en cambio, solo las bases vinculadas al consumo en el territorio van a verse gravadas. En consecuencia, no hay incentivos para trasladar la residencia de las entidades a territorios terceros⁹¹. Sin embargo, será necesario redefinir el concepto de «establecimiento permanente» porque todas las ventas realizadas en un territorio deben estar sujetas al impuesto con independencia de que haya instalaciones fijas o no⁹². Este problema no es distinto del que ha analizado BEPS en las ventas a distancia en la economía digital⁹³ y el

⁸⁷ En caso de que la estructura del impuesto contemplase el derecho a la devolución para entidades netamente exportadoras, se podrían generar operaciones de exportación fraudulentas como las del IVA carrusel.

⁸⁸ Como sostienen AUERBACH *et al.*, *loc. cit.*, pág. 15.

⁸⁹ *Ibidem*, pág. 30.

⁹⁰ POMERLAU, K. y ENTIN, S.: *The House GOP's Destination-Based Cash Flow Tax, Explained*, *op. cit.*, pág. 3.

⁹¹ Véase en el epígrafe 5 la discusión sobre el concepto de «inversiones corporativas».

⁹² Con los consecuentes efectos sobre la validez de los tratados de doble imposición existentes. Véanse AUERBACH *et al.*, *op. cit.*, pág. 30 y el epígrafe 4.2.2 donde se discute la validez de los tratados vigentes.

⁹³ Acción 1 de BEPS. El Informe de la Acción 1 estudia las posibles normas y los mecanismos de aplicación necesarios para poder recaudar el IVA en el país de residencia del consumidor en operaciones transfronterizas entre sujetos pasivos y consumidores finales, con el fin de dar un tratamiento neutral a las operaciones interiores y transfronterizas. (OCDE. *Addressing the tax challenges of the digital economy. BEPS. Action 1 Final report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, 2015, 285 págs. ISBN 978-92-64-24102-2).

hecho de que la discusión sobre la economía digital se haya aplazado por la OCDE hasta 2020 ofrece una vía para solucionar el problema de la compatibilidad con los tratados.

3.9. ESTABILIDAD INTERNACIONAL

Una ventaja adicional que señalan AUERBACH *et al.*⁹⁴ es la de la estabilidad fiscal internacional, porque asumen que este será el tributo que se implantará pronto a nivel mundial: algunos países lo pondrán para adquirir una ventaja competitiva sobre los demás, y estos terminarán adoptándolo como una forma de evitar la desventaja competitiva en que han incurrido por pasividad y de paliar los problemas de erosión de base, que probablemente se exacerbarían⁹⁵.

4. LOS PROBLEMAS DEL IFTBCD

4.1. COSTES DE TRANSICIÓN

Generalmente, la introducción de un impuesto nuevo supone altos costes para Administración y contribuyentes⁹⁶, aunque la similitud del IFTBCD con el IVA facilitaría el proceso. Además, surgirían problemas de transición específicos como el tratamiento del valor residual de los activos existentes en el balance⁹⁷ o el destino de las pérdidas acumuladas en el sistema anterior.

4.2. COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO INTERNACIONAL

El impuesto sobre sociedades en su versión actual ha gozado de una gran estabilidad. A través de cambios e innovaciones graduales ha llegado a ser centenario y, por tanto, cuando se ha conformado el derecho internacional económico se ha tomado como un elemento fijo. El cambio de modelo supone, por tanto, la pérdida de un referente estable, especialmente en el derecho fiscal y del comercio. La pérdida de ese referente se puede analizar de un modo estático o dinámico. En una visión a medio plazo parece claro que el derecho internacional tendría que amoldarse a la nueva realidad, si llega a imponerse. A corto plazo, en cambio, el análisis es más elemental: ¿es compatible el nuevo modelo con los tratados vigentes? y, en caso negativo, ¿qué consecuencias extraer?

⁹⁴ AUERBACH *et al.*, *loc. cit.*, pág. 38.

⁹⁵ *Ibidem*, pág. 5.

⁹⁶ La introducción del IVA en España en 1986 es un claro ejemplo.

⁹⁷ Este tema se analiza en EUROPEAN UNION: *Experiences with Cash-Flow Taxation...*, *op. cit.*, pág. 30.

4.2.1. Compatibilidad con las normas de la OMC

Una de las principales incertidumbres del IFTBCD es su presunta incompatibilidad con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). El Acuerdo⁹⁸, concebido para promover unas condiciones de competencia justa en el comercio internacional, elige el principio de tributación en destino, por el cual los gobiernos imponen tributos en el lugar de la entrega al consumidor final. En su virtud, se eximen de gravamen las exportaciones y se gravan las importaciones, tal como vemos en el IVA, pero los ajustes fiscales en frontera se reservan para los tributos indirectos.

TRACHTMAN⁹⁹ ha señalado los problemas que podrían emerger, relacionados tanto con la importación como con la exportación. De entrada, para poder aplicar un impuesto a la importación, ha de recaer sobre un producto, lo cual se interpreta el texto del GATT y en la jurisprudencia de la OMC como que el impuesto ha de ser indirecto¹⁰⁰, y el IFTBCD es un tributo directo. Un segundo problema, también en la importación, emerge a causa de la discriminación contra productos importados. Efectivamente, para bienes producidos en el interior del país, como el IFTBCD es deducible en la base, el precio del producto es neto de impuestos. En cambio, el producto importado tiene una parte de impuesto directo incorporada a su valor, quedando por consiguiente en peor condición.

También es problemática la exportación, por las mismas razones. No hay problema en ajustar un impuesto indirecto, pero exonerar el impuesto directo se considera una subvención, prohibida por el artículo I.1(a)(1)(ii) del GATT. En particular, considera el GATT que existe una subvención prohibida cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían¹⁰¹.

En principio, no parece que haya muchas dudas de que un tributo que exonere el impuesto directo en las exportaciones y lo grave en las importaciones distorsiona el comercio internacional al favorecer las exportaciones y encarecer las importaciones, discriminando claramente en favor del producto nacional y dando lugar a una especie de devaluación fiscal¹⁰². Sin embargo, como cual-

⁹⁸ Firmado por vez primera en 1947 y más recientemente en 1974.

⁹⁹ TRACHTMAN, J. P.: *House GOP Tax Plan Aims to Boost Competitiveness, Might Also Violate Trade Law* [en línea], 20 de enero de 2017 [consulta de 4 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<http://econoact.org/house-gop-tax-plan-aims-to-boost-competitiveness-might-also-violate-trade-law>>.

¹⁰⁰ Así lo dispone el artículo II:2(a) del GATT, que permite a una parte contratante imponer un impuesto sobre la importación de cualquier producto siempre que sea equivalente a un impuesto interior aplicado a un producto nacional similar (OMC: Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, <https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf>).

¹⁰¹ A la hora de interpretar las disposiciones del GATT tendrá relevancia un informe de un Grupo de Trabajo, emitido en 1970, que recogía un acuerdo general sobre la admisibilidad de ajustes fiscales en frontera para tributos directos porque solo afectan a los bienes, y no sobre tributos indirectos porque afectan a los que giran sobre personas físicas o jurídicas, <https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90840088.pdf#page=3>.

¹⁰² Un mecanismo de devaluación fiscal muy conocido en la eurozona es reducir las cargas fiscales sobre el factor trabajo (las retenciones por el IRPF y las cotizaciones sociales) para, disminuyendo el coste unitario de producción,

quier otra norma, el GATT está sujeto a la interpretación. Para algunos el GATT podría amparar los ajustes fiscales en frontera por tributos directos mediante la imposición de un gravamen equivalente al impuesto directo que grava las operaciones de los residentes¹⁰³. Incluso otros niegan que el GATT llegue siquiera a regular los tributos directos más allá de la prohibición impuesta a los miembros de condicionar un beneficio fiscal al uso de suministros adquirido en el mercado interior¹⁰⁴.

En ocasiones se lee el argumento de que el efecto de la devaluación fiscal es exclusivamente temporal y en el corto plazo¹⁰⁵, lo que sería suficiente para negar el carácter de incentivo prohibido a la medida. Creemos que esta posición es errónea, primero porque la teoría de la neutralización de la ventaja mediante el encarecimiento del tipo de cambio no se verifica automáticamente en la práctica¹⁰⁶, pero sobre todo porque la interpretación de la compatibilidad con el GATT será jurídica y no económica.

Argumentos que podrían presentarse son que el GATT habla de subvenciones, pero en ningún momento de tributos directos. Además, podría sostenerse que el IFTBCD es un híbrido entre tributo directo e indirecto, ya que aúna características de ambos¹⁰⁷, y por tanto no estaría prohibido. También es problemática la extensión al IFTBCD de la norma del GATT, pues está redactada de un modo muy estricto: «cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían». Esta frase parece referirse a actos administrativos para eximir un tributo una vez realizado el hecho imponible, pero no parece abarcar un supuesto como el de un tributo nuevo que por definición legal incorpore los ajustes en frontera, pues en tal caso no hay ninguna *condonación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían*.

ganar competitividad en los mercados exteriores. Para mantener un nivel suficiente de financiación pública, frecuentemente esta operación se acompaña de una subida de impuestos indirectos (e.g. el IVA), (Oxford, pág. 20).

¹⁰³ FEDERATION OF AMERICAN SCIENTISTS: *Border-Adjusted Taxes and the rules of the World Trade Organisation: The Distinction Between Direct and Indirect Taxes* [en línea], 22 de marzo de 2017 [consulta de 24 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://fas.org/sgp/crs/misc/bat-wto.pdf>>, pág. 3.

¹⁰⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁵ En un escenario de tipos de cambio fijos, a largo plazo, el incremento de la producción nacional significará un aumento del coste salarial, restando competitividad a los productos. Si los tipos de cambio son variables, se demandarían más dólares para pagar las exportaciones americanas, y esa demanda apreciaría la moneda, restando competitividad a los productos (AUERBACH *et al.*, *loc. cit.*, pág. 82).

¹⁰⁶ Entre otras razones porque existen en muchos países controles de cambios y otras políticas cambiarias para evitar la libre fluctuación.

¹⁰⁷ Esta calificación está hecha de forma explícita en el papel del Tesoro de enero de 2017 [PATEL y McLELLAND, pág. 5] y el mismo argumento está latente en el artículo de AUERBACH y DEVEREUX en Forbes «*Every VAT in the EU contains exactly the same border adjustments that would be in the IFTBCD. No-one in Europe believes that VAT distorts trade, the IFTBCD should not so either*, [cita, pág. 2]. También es el argumento utilizado por la Tax Foundation: there is a case for treating this tax as indirect, consumption-based. Once a business tax allows full and immediate expensing of capital investment spending, it takes on the nature and tax base of a consumption-based tax [Tax Foundation, pág. 4]. GRAETZ lo denomina «un primo del IVA». GRAETZ M. J.: «The Known Unknowns of the Business Tax Reforms Proposed in the House Republican Blueprint», *op. cit.*, 21 de febrero de 2017, pág. 5.

Sea como fuere, el vicepresidente de la UE a cargo de la política comercial, Jyrki Katainen, anunció en fechas recientes¹⁰⁸ que la UE denunciaría a los EE. UU. ante la OMC si EE. UU. introduce un impuesto sobre sociedades que incluya ajustes fiscales en frontera. Si la UE o cualquier otro país miembro del GATT planteasen una queja, se iniciaría un procedimiento de resolución de conflictos de acuerdo con el procedimiento del anexo II del GATT, y si los árbitros deciden que el IFTBCD es contrario a las reglas del GATT, pedirían a EE. UU. la abolición de la medida bajo apercibimiento de sufrir medidas de retorsión, por ejemplo mediante la imposición de aranceles a los productos estadounidenses en proporción equivalente al subsidio que incorporaría por la desgravación del impuesto directo.

Finalmente, el problema es tanto jurídico como político. En caso de que EE. UU. llegase a aprobar la reforma e instaurar el IFTBCD habría un intenso *lobby* con los Estados miembros más importantes de la OMC para acordar una interpretación adecuada a la norma en cuestión, y no parece que la amenaza de medidas proteccionistas fuera a resultar demasiado eficaz contra la Administración Trump. Además, un cierto número de países en el seno de la OMC estaría considerando la introducción del tributo en su propio sistema¹⁰⁹.

4.2.2. Compatibilidad con los tratados de doble imposición

Los convenios de doble imposición están obviamente redactados para el impuesto sobre sociedades que grava los beneficios en origen. Si se adopta un tributo *en destino*, un buen número de las provisiones existentes (por ejemplo, intereses, dividendos, cánones, plusvalías, otras rentas) dejan de ser relevantes¹¹⁰. Un problema específico sería compatibilizar el gravamen en destino con el concepto actual de establecimiento permanente cuando no haya instalaciones fijas en el país de destino, como ocurre en las ventas a distancia u operaciones de la economía digital. Las entregas realizadas por una entidad residente en EE. UU. que no opere mediante establecimiento permanente en España estarían exentas en ambos países. En cambio, a la inversa, las realizadas por un residente en España con destino a EE. UU. tendrían doble tributación, en nuestro país porque la entidad carece de establecimiento permanente en EE. UU. y allí porque aplicarían el principio de destino.

Esta antinomia requeriría una modificación de los tratados fiscales para reconocer el establecimiento permanente económico o virtual, algo que el Plan BEPS¹¹¹ no consiguió en 2015,

¹⁰⁸ EXPANSIÓN: *La UE prepara medidas contra la reforma comercial de EE. UU.*, <<http://www.expansion.com/economia/2017/02/13/58a21468e5fdea87668b4583.html>>, 13 de febrero de 2017.

¹⁰⁹ Citando una vez más a DEVEREUX y AUERBACH: «*A much better EU response would be to follow the US lead and introduce a IFTBCD on its own*», [cita pág. 2]. Australia y Nueva Zelanda estarían ya en esta categoría según el informe de la UE, *loc. cit.*, págs. 165-171.

¹¹⁰ Véanse AUERBACH *et al.*, *Destination-Based...*, *ibidem*, pág. 6.

¹¹¹ OCDE. *Addressing the tax challenges of the digital economy. BEPS. Action 1 Final report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, 2015, 285 págs. ISBN 978-92-64-24102-2.

pero que podría conseguir en el caso de un cambio de modelo en el impuesto sobre sociedades. De hecho, el Grupo de Trabajo de la Economía Digital continúa analizando la situación y tiene el mandato de volver a informar en 2020. La experiencia del Instrumento Multilateral para Modificar Tratados de la Acción 15 de BEPS también permite albergar cierto optimismo sobre la implementación de los cambios necesarios.

4.2.3. Compatibilidad con el derecho comunitario

También el derecho fiscal comunitario está construido sobre la base del impuesto sobre sociedades vigente. La introducción de un IFTBCD afecta a la Directiva Matriz-Filial¹¹², a la de Intereses y Cánones¹¹³ y a la de Fusiones¹¹⁴, de entrada porque los impuestos a que se aplica están específicamente listados en las mismas, pero además porque los rendimientos del ahorro estarían, en principio y dependiendo de la definición exacta de la base, exentos. De nuevo, Bruselas tendría mecanismos para actualizar las directivas.

4.3. ELUSIÓN

Si bien parece que el IFTBCD solventaría muchos de los problemas de elusión del impuesto sobre sociedades convencional, no se desprende de ello que el impuesto sobre sociedades en destino sea inmune a la elusión. Ningún impuesto lo es, y en otras secciones de este artículo hemos discutido claros puntos de fricción: la definición del ámbito subjetivo si el sector financiero está exento, la nefasta experiencia del IVA en la generación de devoluciones mediante el fraude carrusel, la gran complejidad técnica de definir el lugar de consumo de los servicios¹¹⁵, que tal vez tenga que resolverse finalmente por un criterio vicario, como es el lugar de residencia del prestatario, al modo del IVA, o las estructuras que surgirían para derivar las bases imponibles hacia territorios de menor imposición mediante estructuras de comisionista o similares¹¹⁶. La elusión seguiría siendo un elemento importante y las disposiciones antielusión complicarían el tributo,

¹¹² Directiva 2011/96/CE, de 30 de noviembre de 2011, DOCE 345, de 29 de diciembre.

¹¹³ Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003, DOCE 157, de 26 de junio.

¹¹⁴ Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, DOCE 310, de 25 de noviembre.

¹¹⁵ GRAETZ se refiere a entidades que son «esencialmente móviles», como los proveedores de telefonía e internet, las entidades dedicadas al transporte internacional, los servicios de publicidad, etc. GRAETZ M. J.: *The Known Unknowns...*, loc. cit., pág. 41.

¹¹⁶ AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K. (*Problems with Destination-Based...*, *ibidem*, pág. 16) se hacen eco de las estructuras de elusión ya anticipadas por David MILLER (MILLER, D.: *How Donald Trump Can Keep His Campaign Promises, Grow the Economy, Cut Tax Rates, Repatriate Offshore Earnings, Reduce Income Inequality, Keep Jobs in the United States, and Reduce the Deficit* [en línea], 4 de abril de 2017 [consulta de 7 de abril]. Tax Forum Paper No. 680. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2908207>).

haciéndole perder parte de su virtud de sencillez, aunque probablemente el resultado todavía sería más sencillo que el actual.

4.4. EFECTOS RECAUDATORIOS

Los ajustes fiscales en frontera modifican las bases imponibles y, por tanto, afectan a la recaudación por este impuesto, aunque los autores no se ponen de acuerdo en cuanto a la magnitud o signo de los efectos. Por ejemplo, la deducción inmediata de las inversiones podría rebajar la base imponible agregada, pero la eliminación de la deducción por intereses compensaría parte de esta bajada.

La base en destino parece intuitivamente menor que la base en origen, aunque para compararla habría que tener en cuenta que actualmente las prácticas de elusión limitan la base imponible en origen de forma significativa¹¹⁷. En realidad, esta es una cuestión empírica que dependerá del diseño del impuesto y de su vulnerabilidad a la elusión. El trabajo más completo hasta ahora es el de PATEL y MCLELLAND en nombre del Departamento del Tesoro norteamericano¹¹⁸, que han realizado una microsimulación a partir de datos históricos a nivel de sociedades en el periodo 2004-2013. El ejercicio es estático (no tiene en cuenta los efectos conductistas inducidos por la reforma) y excluye al sector financiero, asumiendo que, de implantarse, el impuesto tendría la base R, como sugieren AUERBACH *et al.* y el propio *Blueprint*¹¹⁹. PATEL y MCLELLAND llegan a conclusiones muy optimistas, sosteniendo que la base imponible definida con ajustes en frontera es superior en un 50% a la base imponible tradicional¹²⁰.

Como sabemos, entre las variables que más influyen a la hora de medir la base imponible en el ejercicio está el tratamiento de las pérdidas. Pues bien, para PATEL y MCLELLAND incluso en el escenario más desfavorable, la base del *cash flow tax* sería significativamente superior a la del impuesto convencional, mucho más si los empresarios responden a la reforma con más inversión o repatriaciones. Analizaron también la propensión de las entidades a estar en pérdidas, concluyendo que es similar, aunque la magnitud de las mismas puede ser superior, y la volatilidad de la base, que consideran menos cíclica que en el impuesto convencional¹²¹.

¹¹⁷ EUROPEAN UNION: *Experiences with Cash-Flow Taxation...*, *ibidem*, pág. 37.

¹¹⁸ PATEL, E. y MCLELLAND, J.: *What Would a Cash Flow Tax Look Like...*, *loc. cit.*

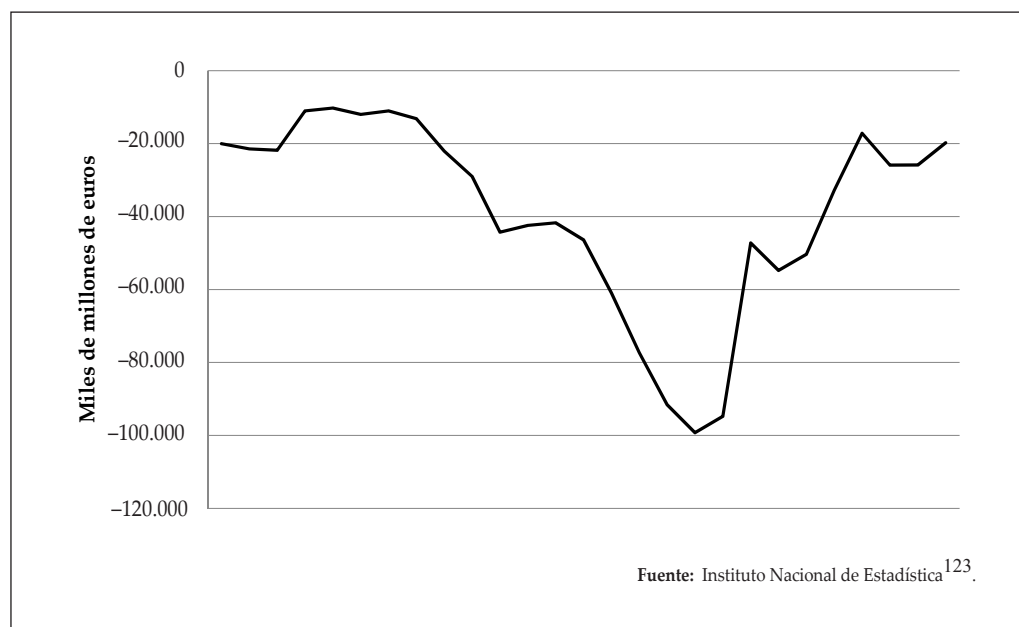
¹¹⁹ *Blueprint*, *loc. cit.*, pág. 26.

¹²⁰ PATEL y MCLELLAND, *loc. cit.*, pág. 14.

¹²¹ Porque el impuesto sobre sociedades convencional al gravar en origen los retornos de plusvalías, rentas monopolísticas o rentas de la propiedad intelectual, contiene incentivos para distribuir las bases hacia países de baja tributación, por lo que el efecto del cambio a la base en destino no sería tan grande (*ibidem*, pág. 20).

Otra cuestión es la participación relativa en la base mundial. Si pensamos que el criterio de reparto de los beneficios a nivel mundial es el consumo, el tributo resulta particularmente favorable a los países de alto poder adquisitivo donde la base del consumo es alta, y en cambio perjudica a los países menos desarrollados. Desde este punto de vista, España estaría entre los ganadores. Dentro de los países desarrollados, sería más favorable a los países con balanza comercial deficitaria que a los que tienen superávit comercial¹²². España es una economía que tradicionalmente ha incurrido en déficits comerciales. Los datos para el periodo 1990 a 2016 son elocuentes:

Cuadro 1. Déficit comercial español 1990-2016



4.5. DETERIORA LA EQUIDAD

Como sabemos, el impuesto sobre el consumo en destino certificaría el final del impuesto sobre la renta económica de la entidad, basada en el principio de contabilidad separada y valoración de operaciones intragrupo a precios de mercado. Con ello, el IFTBCD instauraría un modelo de imposición unitaria (única base imponible mundial) con atribución a territorios determinados

¹²² AUERBACH *et al.*, *loc. cit.*, pág. 19.

¹²³ <<http://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t41/a121/a1998/10/&file=x1002.px>>.

de acuerdo con un criterio único (distribución unifactorial)¹²⁴, y ello con independencia de que los demás países adopten la misma regla o no, pues una vez implantado por uno o más de los grandes actores, se produciría una rápida sucesión de reformas para recuperar la competitividad perdida, brindando un resultado de homogeneidad espontánea en el modelo del impuesto sobre sociedades a nivel mundial.

Esta verdadera revolución genera dudas sobre la equidad del impuesto. A nivel interno, la incidencia del impuesto está primeramente en el consumo, lo que podría hacerlo regresivo teniendo en cuenta que la propensión marginal al consumo es inversamente proporcional a la renta. Además, los dividendos dejan de estar integrados en la base imponible, por lo que podría ser necesario complementar el gravamen con un impuesto sobre las rentas del capital¹²⁵.

A nivel internacional, la equidad entre naciones queda seriamente dañada puesto que, si se extiende la aceptación del IFTBCD, las bases imponibles se atribuirán a los países siguiendo el criterio del poder adquisitivo de sus consumidores, un resultado regresivo para los países en desarrollo y especialmente para aquellos cuya economía se base en la extracción de recursos y en la transformación para la exportación¹²⁶. De entrada, los países especializados en la fabricación no perciben ninguna compensación tributaria por los productos exportados. Esto es contrario a la fiscalidad basada en el principio del beneficio: los países financian una infraestructura física para posibilitar esa actividad económica (por ejemplo, redes de transporte) y también jurídica (garantía del estado de derecho) pero no reciben compensación fiscal alguna¹²⁷. Por consiguiente, en un escenario de adopción generalizada del impuesto, los países en desarrollo tendrían que imponer tributos específicos sobre los rendimientos del capital o ver desaparecer los actuales impuestos en origen en la repatriación de beneficios como dividendos o plusvalías¹²⁸.

5. LAS POSIBILIDADES DE QUE EL IFTBCD PROSPERE

Por el momento, parece que el Plan Ryan no se llevará al Parlamento como proyecto de ley, pero la situación política parece favorable porque los problemas del impuesto vigente son

¹²⁴ La distribución unifactorial de la base a partir de la cifra de ventas ha sido defendida, entre otros, por SALES FACTOR (*Sales factor apportionment is a clear, honest, and fair tax for 21st century American businesses*, <<http://www.salesfactor.org>>).

¹²⁵ Véanse AUERBACH *et al.*, *Destination-Based Cash Flow...*, *op. cit.*, pág. 5.

¹²⁶ Según AUERBACH *et al.*, este desequilibrio tiende a equilibrarse en el tiempo y los países que hoy son exportadores netos pueden en unos años ver equilibradas sus balanzas (*ibidem*, pág. 34).

¹²⁷ AUERBACH *et al.* proponen que se apliquen tasas (*fees*) para hacer efectivo el principio del beneficio y más equitativo el impuesto a nivel internacional (*ibidem*, pág. 34). Además, hacen notar que el impuesto sobre sociedades convencional tampoco satisface el principio del beneficio a causa de las técnicas de erosión de bases y traslado de beneficios.

¹²⁸ *Ibidem*, pág. 36.

muy graves. El *Blueprint* apunta a la debilidad del crecimiento nacional, la escasa competitividad del impuesto, que incentiva la expatriación, la acumulación de beneficios en el exterior y la extrema complejidad.

Como todos los países desarrollados, EE. UU. ha salido de la gran crisis de 2008 con un crecimiento económico muy débil¹²⁹ y un mercado laboral escasamente activo, lo que ha llevado a muchos a plantear si los instrumentos tradicionales de política económica, incluido el impuesto sobre sociedades, siguen siendo útiles para la nueva época.

Además de tener un tipo de gravamen nominal del 35 %, uno de los más altos del mundo¹³⁰, el modelo de gravamen de renta mundial con diferimiento vigente en EE. UU., en virtud del cual todas las rentas de las filiales de entidades norteamericanas están sujetas al pago del impuesto diferencial pero solo en la repatriación de dividendos o ganancias de capital¹³¹, provoca que las ganancias se acumulen fuera del país con los consecuentes costes de falta de liquidez para nuevas inversiones¹³². Esto hace que el vigente impuesto societario norteamericano sea muy escasamente competitivo.

En consecuencia, EE. UU. ha dejado de ser el lugar de ubicación preferido por las multinacionales. Si en 1960, 17 de las 20 mayores empresas del mundo eran americanas, en 2015 este número ha descendido a solo 6¹³³. La fuga de multinacionales se ha agravado por las denominadas «inversiones corporativas», que tienen una lógica muy simple: puesto que tener el pasaporte americano significa que la matriz atrae a EE. UU., por el principio de definición de la renta mundial, a las rentas obtenidas por las filiales, y las somete a un gravamen diferencial, la solución es simplemente renunciar a la residencia norteamericana. Muchas multinacionales de hecho han cambiado la sede de la matriz desde EE. UU. a territorios terceros mediante fusiones impropias donde una filial no residente adquiriría los títulos de la matriz residente (de ahí el nombre de *inversión*) con el resultado de que, a partir de ese momento, tan solo la entidad residente en EE. UU. (ahora una filial del grupo) estaría sujeta a la tributación mundial, liberando de esta carga a todas las demás empresas del grupo.

¹²⁹ En torno al 2 % por año, hasta el punto de que a esta pauta de bajo crecimiento se le ha denominado «la nueva norma». Véase MOORE, S.: «Obanomics: RIP», en *The Washington Times*, 19 de junio de 2016, <<http://www.washingtontimes.com/news/2016/jun/19/americas-sluggish-economic-growth-the-new-normal/>>. El *Blueprint* recoge en un cuadro el crecimiento en EE. UU. entre 1950 y 2022 para poner el énfasis sobre este problema (*Blueprint*, *loc. cit.*, pág. 13).

¹³⁰ De 173 países en el mundo con impuesto sobre sociedades tan solo Chad y Arabia Saudí tienen tipos superiores (*Blueprint*, *loc. cit.*, pág. 9). Si además se computan los tributos debidos por el socio en la distribución de dividendos, el gravamen supera el 50 %.

¹³¹ En la medida en que el impuesto americano sea superior al del país de la fuente, es decir, se integran en la base imponible con deducción del impuesto sobre sociedades pagado en origen.

¹³² Se estima que el importe de las ganancias retenidas fuera del país está en torno a los 2 billones de dólares (*Blueprint*, *loc. cit.*, pág. 10).

¹³³ *Ibidem*, pág. 10.

El fenómeno de las inversiones corporativas no es nuevo, pero se ha acelerado en los últimos años. Si en el periodo comprendido entre 2003 y 2011 se realizó menos de una operación por año, entre 2012 y 2015 se completaron 27, casi siete cada año¹³⁴. Las inversiones corporativas, además del efecto financiero, han tenido una importante repercusión política, pues resulta difícil de digerir en EE. UU. que una sociedad que tiene su «ciudadanía» esté dispuesta a renunciar a ella por motivos fiscales. Quizá el ejemplo más claro es el caso Pfizer, que se fusionó con Allergan Plc. para convertirse en residente de Irlanda, evento que tuvo una importante repercusión política en la última campaña presidencial¹³⁵. Por último, el sistema norteamericano sufre de una alta complejidad, causada principalmente por las diversas disposiciones para prevenir la elusión de la base imponible. Solo el Código Tributario contiene 2.600 páginas, mientras que el volumen de documentación oficial, incluyendo reglamentos, formularios, publicaciones e instrucciones llega a 70.000 páginas¹³⁶.

En suma, desde hacía tiempo se buscaba en Washington un modelo de política que favoreciera el crecimiento¹³⁷, y el *Blueprint* parece mostrar el camino. Partiendo del principio general de que un impuesto que grava el consumo es más favorable al crecimiento que uno que grava la renta, puesto que el impuesto sobre la renta incluye los retornos de la inversión en la base imponible en tanto que los impuestos sobre el consumo los excluyen, el *Blueprint* confía en que la deducción inmediata de la base de las inversiones en capital por su valor completo fomentará la inversión y el crecimiento.

Aunque el triunfo del candidato republicano Donald Trump en las elecciones de noviembre de 2016 puso el foco sobre esta propuesta, por ahora cualquier cálculo sobre la posibilidad de que el proyecto se transforme en ley es puramente especulativo. En contra están las importantes incertidumbres que genera este tributo en derecho internacional público, sobre todo por la presunta incompatibilidad con las normas de la OMC (véase el epígrafe 4.1), así como las incertidumbres de derecho interno, como el posible recurso inconstitucional que GRAETZ da por seguro¹³⁸. A pesar de que por ahora la falta de compatibilidad con el derecho internacional parece haber frenado los planes de los republicanos, no parece que este vaya a ser un obstáculo duradero para la Admi-

¹³⁴ *Ibidem*, pág. 10.

¹³⁵ Véase «Donald Trump: *Don't Blame Pfizer for Corporate Inversion Problem*», en Bloomberg, 2 de noviembre de 2015, <<https://www.bloomberg.com/politics/articles/2015-11-02/donald-trump-don-t-blame-pfizer-for-corporate-inversion-problem>>.

¹³⁶ *Blueprint*, *op. cit.*, pág. 7.

¹³⁷ Como recuerda el *Blueprint* (*ibidem*, pág. 7), una serie de propuestas más o menos radicales han sido precursoras del IFTBCD. Es el caso del *Fair Tax*, defendido por el diputado Rob Woodall de Georgia, que propuso suprimir los impuestos directos y dejar solo un impuesto sobre las ventas, el *Flat Tax*, defendido por Mike Burgess, diputado por Texas, o el *American Business Competitiveness (ABC) Tax*, sugerido por Devin Nunes, diputado por California. No menos interesante es la propuesta de Bob Goodlatte, de Virginia, que propone el borrón y cuenta nueva, la *Tax Code Termination Act*, para derogar en 2019 el código vigente y sustituirlo por uno nuevo, más simple. Alguna de estas propuestas parecen extravagantes, pero hay que tener en cuenta que en EE. UU. la iniciativa legislativa no requiere un *quorum* mínimo, de modo que no es inusual encontrar propuestas legislativas extravagantes.

¹³⁸ GRAETZ, M. J., *op. cit.*, pág. 26.

nistración actual: es conocido el unilateralismo del presidente Trump y su desdén por las organizaciones internacionales, especialmente la OMC¹³⁹. Un factor que sí podría detener el progreso de proyecto por el momento es el fracaso a la hora de derogar el plan de sanidad de Obama. Esto es relevante porque el *Blueprint*, a la hora de valorar la oportunidad de llevar a cabo la reforma, ante su alto costo presupuestario, establece un vínculo con la abolición de las normas de asistencia sanitaria amplia aprobadas por Obama¹⁴⁰. El revés sufrido por la Casa Blanca a principios de 2017 a la hora de abolir el Obamacare parece posponer, por tanto, la reforma de forma temporal.

6. CONCLUSIONES

Si el IFTBCD fomenta el crecimiento económico, la inversión y la creación de empleo, parece una propuesta atractiva no solo para EE. UU., sino también por otros países desarrollados e incluso los emergentes que tengan una base amplia de consumidores, aunque los efectos macroeconómicos están por demostrar empíricamente. La eliminación del problema de los precios de transferencia y del sesgo hacia la financiación por fondos ajenos son razones igualmente atractivas.

No resulta tan sugestivo para países principalmente fabriles, pues en teoría pierden base imponible, y desde luego no lo es en absoluto para países cuya economía se basa en la industria extractiva, pues su base de consumo es extremadamente débil. Como es habitual en tributación, la equidad es inversamente proporcional a la eficiencia económica, y el impuesto sobre sociedades en destino se revela regresivo en el ámbito nacional e internacional. Es regresivo si la incidencia es fundamentalmente sobre los consumidores y, en el ámbito internacional, lo es porque la base imponible está donde estén los consumidores de alto poder adquisitivo, es decir, no en los países en desarrollo. Puede equilibrarse la justicia contributiva a nivel interno asegurando el gravamen de las rentas en sede del accionista último, mientras a nivel internacional se imponen factores correctores en el impuesto sobre sociedades de los países manufactureros y tributos específicos para la explotación de los recursos naturales¹⁴¹, a costa, evidentemente de su competitividad.

Dejando al margen la nada fácil cuestión de la equidad, el principal atractivo del IFTBCD es presentar una alternativa plausible para resolver el problema más difícil de la fiscalidad internacional: el reparto de las bases imponibles entre territorios de acuerdo con un sistema sencillo, resistente a la elusión fiscal y ampliamente aceptado.

¹³⁹ PALETTA, D. y SWANSON, A.: *Trump suggests ignoring World Trade Organisation in major policy shift*. The Washington Post [en línea], 1 de marzo de 2017 [consulta de 22 de marzo]. Disponible en web: <https://www.washingtonpost.com/news/wonk/wp/2017/03/01/trump-may-ignore-wto-in-major-shift-of-u-s-trade-policy/?utm_term=.3ce3ae100657>.

¹⁴⁰ *Blueprint*, op. cit., pág. 16.

¹⁴¹ Los países con economías basadas en industrias extractivas apenas tienen base imponible que gravar en su territorio. Por consiguiente, existen importantes argumentos para retener elementos de fiscalidad societaria en origen para este tipo de economías (AUERBACH *et al.*, loc. cit., pág. 36). Lo mismo puede decirse para los países especializados en la fabricación, como China, aunque evidentemente perjudicaría a la competitividad.

Si 2017 es el año en que el tributo, hoy mero concepto, será derecho positivo, es algo que está por ver. La prudencia aconseja madurar las ideas y aquilatar los conceptos. Con todas sus buenas intenciones, el *Blueprint* parece un poco superficial¹⁴². El nuevo impuesto se propuso por vez primera en 2010¹⁴³ y aunque el número de estudios realizados desde entonces es considerable, falta más investigación para solventar los problemas de la definición de la base y conseguir un diseño óptimo. De otro modo, cabe que el IFTBCD termine aquejado de los mismos problemas de elusión que aquel a que aspira a sustituir.

Finalmente, el mayor escollo parece su presunta incompatibilidad con el GATT. La UE ya ha advertido que no permanecerá indiferente si EE. UU. introduce ajustes fiscales en frontera para impuestos directos¹⁴⁴, y la perspectiva de una guerra comercial podría desalentar a los legisladores americanos.

Sea como fuere, el IFTBCD parece el impuesto sobre sociedades del futuro.

Bibliografía

AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K. [2016]: *Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint* [en línea], University of Michigan Law and Economics Research Paper No. 16-029. Ann Arbor, Michigan [consulta de 3 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2884903>.

AUERBACH, A. [2010]: *A Modern Corporate Tax* [en línea], The Center for American Progress, The Hamilton Project, diciembre [consulta de 24 de febrero de 2017]. Disponible en web: <<https://www.americanprogress.org/wp-content/uploads/issues/2010/12/pdf/auerbachpaper.pdf>>.

AUERBACH, A.; DEVEREUX, M.; KEEN, M. y VELLA, J. [2017]: *Destination-Based Cash Flow Taxation* [en línea], Oxford University Centre for Business Taxation. Enero [consulta de 12 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2908158>.

AUERBACH, A.; DEVEREUX, M. y SIMPSON, H. [2010]: «Taxing Corporate Income», en STUART *et al.* (eds.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, págs. 837-893.

BOND, S. R. y DEVEREUX, M. [2002]: «Cash flow taxes in an open economy», *Centre for Economic Policy Research Discussion Paper Series*, Discussion Paper 3401.

¹⁴² En solo 35 páginas incluye el contexto histórico, un análisis macroeconómico, la enunciación de los problemas del *Corporate Tax* y los fundamentos del *Destination-Based Cash Flow Tax*. A este se refiere de una forma muy esquemática, dedicándole apenas seis páginas (*loc. cit.*, págs. 24-29).

¹⁴³ Por AUERBACH, A.; DEVEREUX, M. y SIMPSON, H.: «Taxing Corporate Income», en STUART *et al.* (eds.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, 2010, págs. 837-893, como indica CUI, *op. cit.*, pág. 2.

¹⁴⁴ EXPANSIÓN: *La UE prepara medidas contra la reforma comercial de EE. UU.*, *op. cit.*

CUI, W. [2016]: *Destination-Based Cash-Flow Taxation: A Critical Appraisal* [en línea], University of British Columbia. 19 de diciembre de 2016 [consulta de 20 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2887218&download=yes>.

DEVEREUX, M. [2012]: «Issues in the Design of Taxes on Corporate Profit», *National Tax Journal* 65(3), págs. 709-730.

DEVEREUX, M. y AUERBACH, A. [2017]: *EU Wrong to Challenge Destination Based Cash Flow Tax* [en línea], Forbes, 29 de marzo de 2017 [consulta de 29 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://www.forbes.com/sites/janetnovack/2017/03/29/eu-wrong-to-challenge-destination-based-cash-flow-tax/#443c4b8832f4>>.

DEVEREUX, M. y BIRCH SORESENSEN, P. [2006]: «The Corporate Income Tax: international Trends and options for fundamental reform», *European Commission Economic Papers* 264.

EUROPEAN UNION [2015]: *Experiences with Cash-Flow Taxation and prospects*, [en línea], Final Report. Working Paper No. 55, mayo [consulta de 10 de febrero de 2017]. Disponible en web: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_55.pdf>.

EXPANSIÓN [2017]: *La UE prepara medidas contra la reforma comercial de EEUU* [en línea], 13 de febrero de 2017 [consulta de 10 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<http://www.expansion.com/economia/2017/02/13/58a21468e5fdea87668b4583.html>>.

FEDERATION OF AMERICAN SCIENTISTS [2017]: *Border-Adjusted Taxes and the rules of the World Trade Organisation: The Distinction Between Direct and Indirect Taxes* [en línea], 22 de marzo de 2017 [consulta de 24 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://fas.org/sfp/crs/misc/bat-wto.pdf>>.

GRAETZ, M. J.: *The Known Unknowns of the Business Tax Reforms Proposed in the House Republican Blueprint* [en línea], New York: Columbia Law School, 21 de febrero de 2017 [consulta de 21 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2910569>.

MATHUR, A. [2017]: *The Destination-Based Cash Flow Tax Is A Fitting Response to the OECD's BEPS Project* [en línea], Forbes, 3 de marzo de 2017 [consulta de 18 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://www.forbes.com/sites/aparnamathur/2017/03/10/the-destination-based-cash-flow-tax-is-a-fitting-response-to-the-oecd-s-beps-project/#4f097f7a378f>>.

MEADE COMMITTEE [1978]: *The Structure and Reform of Direct Taxation, report of a committee chaired by Professor J. E. Meade*, London: George Allen & Unwin.

MILLER, D. [2017]: *How Donald Trump Can Keep His Campaign Promises, Grow the Economy, Cut Tax Rates, Repatriate Offshore Earnings, Reduce Income Inequality, Keep Jobs in the United States, and Reduce the Deficit* [en línea] 4 de abril de 2017 [consulta de 7 de abril]. Tax Forum Paper 680. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2908207>.

PALETTA, D. y SWANSON, A. [2017]: *Trump suggests ignoring World Trade Organisation in major policy shift*. The Washington Post [en línea], 1 de marzo de 2017 [consulta de 22 de marzo]. Disponible en web: <https://www.washingtonpost.com/news/wonk/wp/2017/03/01/trump-may-ignore-wto-in-major-shift-of-u-s-trade-policy/?utm_term=.3ce3ae100657>.

PARTIDO REPUBLICANO [2016]: *A better way. A visión for a Confident America* [en línea], 24 de junio de 2016 [consulta de 9 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<http://abetterway.speaker.gov/?page=tax-reform>>.

PATEL, E. y McLELLAND, J. [2017]: *What Would a Cash Flow Tax Look Like for U.S. Companies? Lessons From a Historical Panel* [en línea], Departamento del Tesoro, Oficina de Análisis Fiscal, Working Paper 116, Enero de 2017 [consulta de 4 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/WP-116.pdf>>.

POMERLAU, K. y ENTIN, S. [2016]: *The House GOP's Destination-Based Cash Flow Tax, Explained* [en línea], The Tax Foundation. 30 de junio de 2016 [consulta de 6 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://taxfoundation.org/house-gop-s-destination-based-cash-flow-tax-explained/>>.

THE PLATFORM FOR COLLABORATION ON TAX [2017]: *Discussion Draft: A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses* [en línea], 24 de enero de 2017 [consulta de 4 de febrero]. Disponible en la web: <<https://www.oecd.org/tax/discussion-draft-a-toolkit-for-addressing-difficulties-in-accessing-comparables-data-for-transfer-pricing-analyses.pdf>>.

THORNTON, A. y JARSULIC, M. [2017]: *The House Republicans' Corporate Tax Cut* [en línea], Center For American Progress. 14 de marzo de 2017 [consulta de 1 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://www.americanprogress.org/issues/economy/reports/2017/03/14/427967/house-republicans-corporate-tax-cut/>>.

TRACHTMAN, J. P. [2017]: *House GOP Tax Plan Aims to Boost Competitiveness, Might Also Violate Trade Law* [en línea], 20 de enero de 2017 [consulta 4 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<http://econofact.org/house-gop-tax-plan-aims-to-boost-competitiveness-might-also-violate-trade-law>>.

TRUMP, D. [2015]: *Tax Reform That Will Make America Great Again* [en línea], diciembre de 2015 [consulta de 28 de marzo de 2017]. Disponible en web: <<https://assets.donaldjtrump.com/trump-tax-reform.pdf>>.

WEISBACH, D. A. [2017]: *A Guide to the GOP Tax Plan-The Way to a Better Way* [en línea], University of Chicago Law School, 2017 [consulta de 4 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2893224>.

LA DIRECTIVA ANTIABUSO (III). ASIMETRÍAS HÍBRIDAS

Eduardo Sanz Gadea

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

EXTRACTO

En el presente artículo se efectúa, con el apoyo de un conjunto de ejemplos, un análisis de la regulación de los híbridos establecida en la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, se comentan las alternativas existentes para alcanzar sus objetivos y, en fin, la relación que tal regulación guarda con el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de no residentes y los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Palabras clave: Directiva 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo; asimetrías híbridas con terceros países; impuesto sobre sociedades; fiscalidad internacional.

THE ANTI-AVOIDANCE DIRECTIVE (III). HYBRID MISMATCHES

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

In the present paper, an analysis, supported by examples, of the hybrids regulation set forth in the Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries is performed, together with a commentary on the existing alternatives to accomplish its purpose and the relationship of such regulation with corporate income tax, non-resident income tax and bilateral double taxation avoidance agreements.

Keywords: Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016; hybrid mismatches; corporate income tax; international taxation.

Sumario

Introducción

1. El concepto de asimetría híbrida
2. Definiciones y conceptos relativos a los efectos, medios y circunstancias o condiciones
 - 2.1. Definiciones y conceptos relativos a los efectos
 - 2.1.1. Definiciones generales
 - 2.1.2. La renta de doble inclusión
 - 2.2. Definiciones y conceptos relativos a los medios
 - 2.2.1. Entidad híbrida
 - 2.2.2. El establecimiento permanente
 - 2.2.3. El instrumento financiero
 - 2.3. Definiciones y conceptos relativos a las circunstancias o condiciones
 - 2.3.1. La relación de asociación
 - 2.3.2. El acuerdo estructurado
3. Clasificación de las asimetrías híbridas
4. El mandato
 - 4.1. Asimetría de entidades híbridas
 - 4.1.1. Doble deducción (art. 2.9 g)
 - 4.1.1.1. Descripción del mandato
 - 4.1.1.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.1.1.3. Legislación española
 - 4.1.2. Deducción sin inclusión (art. 2.9 e)
 - 4.1.2.1. Descripción del mandato
 - 4.1.2.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.1.2.3. Legislación española
 - 4.1.3. Deducción sin inclusión inversa (art. 2.9 b)
 - 4.1.3.1. Descripción del mandato
 - 4.1.3.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.1.3.3. Legislación española
 - 4.2. Asimetría de instrumento financiero híbrido (art. 2.9 a)
 - 4.2.1. Descripción del mandato

- 4.2.2. Comentarios sobre el mandato
- 4.2.3. Legislación española
- 4.3. Transferencia híbrida
 - 4.3.1. Deducción sin inclusión (art. 2.9 a)
 - 4.3.1.1. Descripción del mandato
 - 4.3.1.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.3.1.3. Legislación española
 - 4.3.2. Generación de un crédito fiscal excesivo (norma antiabuso general)
 - 4.3.3. Generación de un crédito fiscal plural (art. 9.6)
 - 4.3.3.1. Descripción del mandato
 - 4.3.3.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.3.3.3. Legislación española
- 4.4. Asimetría de establecimiento permanente híbrido
 - 4.4.1. Deducción sin inclusión (art. 2.9 c), d) y f)
 - 4.4.1.1. Descripción del mandato
 - 4.4.1.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.4.1.3. Legislación española
 - 4.4.2. Doble deducción (art. 2.9 g)
 - 4.4.2.1. Descripción del mandato
 - 4.4.2.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.4.2.3. Legislación española
- 4.5. Asimetrías importadas
 - 4.5.1. Deducción sin inclusión
 - 4.5.1.1. Descripción del mandato
 - 4.5.1.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.5.1.3. Legislación española
 - 4.5.2. Doble deducción
 - 4.5.2.1. Descripción del mandato
 - 4.5.2.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.5.2.3. Legislación española
- 4.6. Asimetrías híbridas especiales
 - 4.6.1. Asimetría de establecimiento permanente híbrido no computado (art. 9.5)
 - 4.6.1.1. Descripción del mandato

- 4.6.1.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.6.1.3. Legislación española
 - 4.6.2. Asimetrías híbridas invertidas (art. 9 bis)
 - 4.6.2.1. Descripción del mandato
 - 4.6.2.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.6.2.3. Legislación española
 - 4.6.3. Asimetrías relacionadas con la residencia fiscal
 - 4.6.3.1. Descripción del mandato
 - 4.6.3.2. Comentarios sobre el mandato
 - 4.6.3.3. Legislación española
- 5. Excepciones
 - 5.1. Operador financiero (art. 2.9 a) párrafo segundo)
 - 5.2. Asimetrías híbridas mediando jurisdicciones fiscales terceras (art. 9.4 a)
 - 5.3. Asimetrías híbridas asociadas a instrumentos financieros emitidos para absorber pérdidas (art. 9.4 b)
- 6. Otros aspectos relacionados con las asimetrías híbridas
 - 6.1. La deducción allowance corporate equity (ACE)
 - 6.2. La reserva de capitalización
 - 6.3. Las diferencias de valor en operaciones vinculadas
 - 6.4. Las diferencias de imputación temporal
 - 6.5. El destination-based cash-flow tax (DBCFT)
- 7. Las resonancias de las operaciones a declarar por intermediarios fiscales
- 8. Los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 8.1. Retención sobre rentas
 - 8.2. Atribución de rentas al establecimiento permanente
 - 8.3. Exención para rentas obtenidas mediante establecimiento permanente
 - 8.4. Exención para dividendos (no cubiertos por la directiva matriz-filial)
 - 8.5. Principio de no discriminación
- 9. Conclusiones

NOTA: Silvia López Ribas ha tenido, una vez más, la amabilidad de analizar el texto. Como siempre sus correcciones y sugerencias han sido muy valiosas.

Hay grandes controversias acerca de si Europa es democrática o justa, representativa o eficaz, pero de lo que no cabe ninguna duda es de que resulta actualmente ininteligible... el problema más profundo de Europa es su déficit cognoscitivo... Solo una comprensión de las utilidades del proyecto europeo nos hará capaces de superar el miedo demoscópico (Habermars 2012) que atenaza a nuestros dirigentes y explica la primacía del corto plazo en sus decisiones, así como las derivas populistas de nuestras sociedades...

Daniel Innerarity

La democracia en Europa, págs. 12, 59 y 61

INTRODUCCIÓN

De entre las normas antiabuso contenidas en la Directiva 2016/1164, o directiva antiabuso, la concerniente a las denominadas *asimetrías híbridas* es la más joven. En efecto, las asimetrías híbridas cobran popularidad en el campo fiscal en la presente década, y su descripción más completa se halla en el informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE¹.

La Directiva 2016/1164 reguló las asimetrías híbridas, inicialmente, en sus artículos 2.9 y 9. Sin embargo, con fecha de 25 de octubre de 2016, se publicó una propuesta de Directiva del Consejo, *por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países*². Esta propuesta daba cumplimiento a una petición del Consejo, formulada en el contexto de la aprobación del texto transaccional de la directiva antiabuso, y de ahí su rápida tramitación y aprobación, culminada en la *Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países*.

¹ LÓPEZ RIBAS, S.: «Plan BEPS, acción 2: recomendaciones sobre híbridos», *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 11, 2014.

² (COM (2016) 687 final), 2016/0039 (CNS), SWD (2016 345 final).

1. EL CONCEPTO DE ASIMETRÍA HÍBRIDA

La Directiva 2017/952, o directiva antihíbridos, consta de dos artículos.

El artículo 1 modifica la Directiva 2016/1164, a cuyo efecto da nueva redacción al artículo 1, modifica el artículo 2.4, da nueva redacción al artículo 2.9, incorpora los apartados 10 y 11 al artículo 9, da nueva redacción al artículo 9, incorpora los artículos 9 bis y 9 ter, y, en fin, añade un nuevo párrafo al artículo 10.1 y otro nuevo apartado 5 bis al artículo 11. También modifica el artículo 4.5 y da nueva redacción al artículo 4.8.

El artículo 2 regula los aspectos temporales de la transposición y aplicación de las nuevas normas antihíbridos.

Los referidos preceptos pueden ser agrupados en dos bloques, básicamente, a saber, aquel que tiene por objeto describir la asimetría híbrida y aquel otro que establece los mandatos pertinentes para neutralizar sus efectos.

El artículo 2.9 de la directiva antiabuso, según redacción de la directiva antihíbridos, describe la asimetría híbrida con base en tres ingredientes:

- Unos efectos fiscales pretendidos por el contribuyente o los contribuyentes que crean la situación de asimetría híbrida.
- Unos determinados medios para conseguir tales efectos.
- Unas circunstancias o condiciones en cuyo contexto operan esos medios.

La conjunción de esos tres ingredientes da lugar a una situación de asimetría híbrida, y el mandato normativo, regulado en los artículos 9, 9 bis y 9 ter, consiste, precisamente, en frustrar los efectos fiscales pretendidos.

Son efectos fiscales pretendidos por los contribuyentes creadores de la situación híbrida:

- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en dos o más contribuyentes residentes en jurisdicciones fiscales distintas (art. 2.9 g).
- La deducción de un mismo gasto, pago o pérdida en un contribuyente sin la inclusión del correspondiente ingreso en otro contribuyente, cuando residan en jurisdicciones fiscales distintas (art. 2.9 a), b), c), d), e) y f).
- La deducción del mismo gasto, pago o pérdida en el mismo contribuyente, ante dos o más jurisdicciones fiscales (art. 9 ter).
- El aprovechamiento del mismo crédito fiscal por dos o más contribuyentes (art. 9.6).
- La no tributación de una renta ante ninguna jurisdicción fiscal (arts. 9.5 y 9 bis).

Son medios para conseguir los efectos precitados:

- Una entidad híbrida, esto es, aquella que frente a una jurisdicción fiscal es considerada contribuyente y frente a otra es considerada transparente, de modo que sus ingresos o gastos se consideren imputables a otros contribuyentes (art. 2.9 b), e) e i).
- Un instrumento financiero, cuyas rentas ordinarias o las derivadas de su transmisión sean calificadas de manera diferente por dos o más jurisdicciones fiscales (art. 2.9 a) y j).
- Uno o varios establecimientos permanentes (art. 2.9 c) o un establecimiento permanente no computado (art. 2.9 d) y f).
- La residencia fiscal doble o, incluso, plural.

Son circunstancias o condiciones en las cuales operan tales medios:

- La relación de asociación entre los contribuyentes concernidos (art. 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre casa central y establecimiento permanente (art. 2.9, segundo párrafo, c).
- La relación entre dos o más establecimientos permanentes (art. 2.9, segundo párrafo, c.).
- La concurrencia del denominado acuerdo estructurado (art. 2.9, segundo párrafo, c).

Como se ha indicado, la confluencia de efectos, medios y circunstancias es lo que determina la presencia de la asimetría híbrida. Si los efectos reputados perniciosos no se obtienen a través de los medios tipificados, no habrá asimetría híbrida. Del mismo modo, aun cuando se presenten los efectos obtenidos a través de los medios tipificados, no habrá asimetría híbrida si estos no se despliegan en el marco de las circunstancias enunciadas.

Por ejemplo, una ventaja fiscal lograda mediante un instrumento financiero determinante de un gasto en una entidad que implica un ingreso en otra entidad que tributa débilmente, ya sea por razón de tipo de gravamen o de configuración de la base imponible o del disfrute de un incentivo fiscal, cae extramuros de la asimetría híbrida, por cuanto no concurre la calificación distinta. Del mismo modo, la obtención de un ingreso cuyo gravamen se reserva, por convenio, al país de la fuente, tampoco determina la presencia de una asimetría híbrida.

En consecuencia, no toda doble deducción ni toda deducción sin inclusión determinan la concurrencia de asimetría híbrida, sin perjuicio de que tales operaciones puedan, y deban, ser regularizadas si las mismas fueren constitutivas de fraude o evasión fiscal.

Los efectos de las asimetrías híbridas requieren la presencia de dos contribuyentes, si se admite, a estos efectos, que el establecimiento permanente es un contribuyente, y se toma en cuenta, también a estos efectos, que la personación ante dos jurisdicciones fiscales engendra dos relaciones de imposición.

Por tanto, las operaciones que determinan en el mismo contribuyente la presencia de un ingreso que no tributa, o que lo hace débilmente, asociado con un gasto plenamente deducible, no determina la concurrencia de una asimetría híbrida, sin perjuicio de que tales operaciones puedan, y deban, ser regularizadas si las mismas fueren constitutivas de fraude o evasión fiscal.

Las asimetrías híbridas requieren la presencia de dos, o más, jurisdicciones fiscales, incluso si se trata de las asimetrías que, más adelante, se denominan «especiales».

2. DEFINICIONES Y CONCEPTOS RELATIVOS A LOS EFECTOS, MEDIOS Y CIRCUNSTANCIAS O CONDICIONES

2.1. DEFINICIONES Y CONCEPTOS RELATIVOS A LOS EFECTOS

2.1.1. Definiciones generales

El tercer párrafo del artículo 2.9 establece un conjunto de definiciones concernientes a los conceptos que el párrafo primero de ese precepto ha utilizado para configurar la tipología de las asimetrías híbridas. Las contenidas en las siete primeras letras hacen referencia a los efectos. Las cinco primeras letras abordan las definiciones básicas, todas ellas de carácter intuitivo, de manera tal que, a efectos expositivos, parece que hubiera sido más oportuno mencionarlas en el apartado 4, al hilo de los ejemplos que en el mismo se proponen.

Por el contrario, las reglas concernientes a la renta de doble inclusión sí ameritan un breve análisis.

2.1.2. La renta de doble inclusión

El pago, gasto o pérdida surte el efecto propio de la asimetría híbrida cuando se compensa con los ingresos. Si tal compensación no se produce, no surtirá ese efecto. Tampoco surtirá efecto si esos ingresos se incluyen en las dos jurisdicciones fiscales. Por esta razón, la letra b) del párrafo segundo del artículo 2.9 establece que *solo existirá asimetría híbrida en el sentido del párrafo primero de las letras e), f) o g) supra si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se compense con un importe que no sea renta de doble inclusión.*

Se notará que en este precepto hay dos componentes:

- El gasto, pago o pérdida deben compensarse con otra renta en la jurisdicción fiscal del ordenante.
- Esa renta no debe ser de aquellas que soportan una doble inclusión.

La letra g) del párrafo tercero del artículo 2.9 define la renta de doble inclusión como *toda renta que esté incluida con arreglo a las legislaciones de las dos jurisdicciones en las que se ha originado la asimetría en resultados*.

La inclusión del ingreso con el que se ha compensado el gasto, pago o pérdida en las dos jurisdicciones fiscales neutraliza los efectos propios de la asimetría híbrida.

Tal vez las reglas concernientes a la renta de doble inclusión, tanto positivas como negativas, pudieran considerarse superfluas, pues es obvio que la doble deducción solo se produce si la jurisdicción fiscal del ordenante permite la compensación del gasto con otros ingresos y la jurisdicción fiscal del inversor computa solamente el gasto, pero no esos ingresos.

2.2. DEFINICIONES Y CONCEPTOS RELATIVOS A LOS MEDIOS

2.2.1. Entidad híbrida

La letra i) del párrafo tercero del artículo 2.9 la define como *toda entidad o mecanismo que sean considerados entidades imponibles en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación fiscal de otra jurisdicción*.

La consideración como híbrida de una entidad requiere, bien se ve, la presencia de dos jurisdicciones fiscales. En una de ellas es considerada contribuyente pleno, en tanto que en la otra se considera que sus ingresos o gastos deben imputarse a otro u otros contribuyentes, los cuales, por lo común, serán socios o partícipes de la entidad híbrida, pues, en otro caso, carecería de soporte económico la imputación. Esta puede provenir, entre otras, de las siguientes causas:

- Una calificación jurídico-fiscal.
- Las reglas de la transparencia fiscal internacional.
- La inclusión en un perímetro de consolidación fiscal.
- La aplicación de una norma antiabuso que levante el velo de la personalidad.

Sin embargo, no toda entidad híbrida da lugar a una asimetría híbrida. Así, un régimen de transparencia fiscal internacional que impute rentas positivas pero no negativas no dará lugar a la asimetría híbrida, y lo propio cabe decir de la aplicación de una norma antiabuso. En fin, la

inclusión en un perímetro de consolidación llevará aparejada, por regla general, la aparición de una renta de doble inclusión.

En consecuencia, la causa básica determinante de la imputación y, por tanto, de la existencia de una entidad híbrida será la calificación jurídico-fiscal.

De los artículos 6 de la Ley 27/2014 y 37 del Real Decreto Legislativo 5/2004 (TRLIRNR), se desprende que la jurisdicción fiscal española imputará a los socios o partícipes residentes en territorio español los ingresos y gastos obtenidos por *entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas*. Estas entidades, si en la jurisdicción fiscal en las que están constituidas son consideradas como contribuyentes, tendrán la consideración de entidades híbridas.

No basta la imputación de los ingresos y gastos, sino que es preciso que en la jurisdicción fiscal de la residencia, se considere a la entidad como un contribuyente pleno. Por esta razón, las agrupaciones europeas de interés económico no serán aptas para configurar una entidad híbrida (art. 44 Ley 27/2014).

2.2.2. El establecimiento permanente

La directiva antihíbridos solamente se refiere al *establecimiento permanente no computado*, por más que el establecimiento permanente sea un conspicuo medio para engendrar asimetrías híbridas.

La amplia difusión y aceptación de los criterios de la OCDE sobre el particular, positivizados en multitud de convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, hacen innecesaria una definición de establecimiento permanente.

El establecimiento permanente no computado es aquel que se considera como tal por la jurisdicción fiscal de la *sede de dirección*, pero que *no se considere que da lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación de la otra jurisdicción* (art. 2.9 n), párrafo tercero).

2.2.3. El instrumento financiero

La letra j) del párrafo tercero del artículo 2.9 define el instrumento financiero a través de la naturaleza del rendimiento que produce, que debe ser *financiero o de capital sujeto a imposición con arreglo a la imposición de la deuda el capital o los derivados de acuerdo con la legislación de la jurisdicción del destinatario o del ordenante, e incluya una transferencia híbrida*.

Esa definición, bastante crítica, comprende la totalidad de los activos financieros, sean representativos de deuda o de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades, si

bien serán los contablemente referidos como híbridos o compuestos los más proclives a ser vehículo del efecto propio de las asimetrías híbridas. Mas no todo instrumento financiero híbrido, o contrato híbrido en el sentido de la norma internacional de información financiera 9.^a, dará lugar a asimetría híbrida porque, como se ha indicado anteriormente, es necesario que las jurisdicciones fiscales afectadas lo califiquen de manera diferente, en el ámbito fiscal.

Bien se comprende que la difusión de reglas contables ampliamente compartidas milita en contra de las calificaciones divergentes en el ámbito fiscal, y que el influjo de dichas reglas en el fiscal estrecha el campo de las divergencias. Por tanto, la calificación divergente será la excepción, antes que la regla.

La asimetría híbrida no solo puede producirse a causa de una diferente caracterización del instrumento o de los pagos derivados del mismo por parte de las jurisdicciones fiscales concernidas, sino también a causa de la propia transmisión del instrumento financiero. En este sentido, el instrumento financiero incluye una *transferencia híbrida*, la cual se define en la letra l) del párrafo tercero del artículo 2.9 como *cualquier mecanismo relativo a la transferencia de un instrumento financiero cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere a efectos fiscales como derivado simultáneamente de más de una de las partes del mecanismo*.

Esa simultaneidad es, precisamente, la que puede dar lugar a una transferencia híbrida, en el sentido del artículo 9.6.

2.3. DEFINICIONES Y CONCEPTOS RELATIVOS A LAS CIRCUNSTANCIAS O CONDICIONES

La letra c) del segundo párrafo del artículo 2.9 establece que *una asimetría en resultados no se considerará híbrida a menos que exista entre empresas asociadas, entre un contribuyente y una empresa asociada, entre la sede de dirección y el establecimiento permanente, entre dos o más establecimientos permanentes de la misma entidad o en virtud de un mecanismo estructurado*.

Este precepto excluye del campo de las asimetrías híbridas a todas aquellas en las que no concurren las circunstancias que en la misma se enuncian, esto es, la relación de asociación, de casa central y establecimiento permanente, entre establecimientos permanentes de la misma casa central, o el acuerdo estructurado, por más que pudieran producir los efectos propios de las asimetrías híbridas, como se ha apuntado anteriormente.

2.3.1. La relación de asociación

El artículo 2.4 de la directiva antiabuso define, con carácter general, la relación de asociación en función de la participación, directa o indirecta, en los derechos de voto o en los beneficios o en el capital, situándola en el porcentaje del 25%. Sin embargo, ya en su redacción original, preveía que, a los efectos de las asimetrías híbridas, el porcentaje sería del 50%.

La directiva antihíbridos ha mantenido el porcentaje incrementado, proyectándolo, adicionalmente, sobre las asimetrías híbridas importadas y las asimetrías híbridas invertidas. En sentido contrario, tratándose de asimetrías híbridas ejecutadas mediante instrumentos financieros, el porcentaje determinante de la relación de asociación será del 25 %.

Además, la directiva antihíbridos ha incorporado dos supuestos de asociación, basados en la pertenencia a un grupo de consolidación a efectos contables, y en el ejercicio de una influencia significativa.

2.3.2. El acuerdo estructurado

Aun cuando no concorra relación de asociación podrá existir una asimetría híbrida si lo hace un mecanismo estructurado, entendiéndose por tal aquel que *está diseñado para producir un resultado de asimetría híbrida*. La búsqueda deliberada de la ventaja fiscal, no su presencia inopinada, es lo decisivo³.

Se trata, por tanto, de un negocio jurídico cuya causa es provocar la asimetría híbrida, en cuanto resultado práctico perseguido por las partes. Ese negocio jurídico adoptará una forma determinada, tal como préstamo, compraventa o arrendamiento, entre otros, o incorporará elementos de varios negocios jurídicos, mas como quiera que las partes contratantes no persiguen la causa propia de los mismos, sino, como se ha indicado, la asimetría híbrida, se produce una disonancia entre la causa manifestada y la causa verdadera, lo que podría teñir al mecanismo estructurado del reproche de la simulación, en el sentido del artículo 16 o merecedor del análisis propio del conflicto del artículo 15, ambos de la Ley General Tributaria.

No obstante, el mecanismo estructurado no se tomará en consideración cuando *el contribuyente o una empresa asociada no pudieran haber esperado, razonablemente conocer la asimetría híbrida y no compartiera el valor de la ventaja fiscal*.

Por tanto, la ignorancia sobre los efectos fiscales derivados del negocio jurídico concertado, así como el no compartir sus efectos ventajosos desde la perspectiva fiscal, determinan que la asimetría híbrida no sea tomada en consideración. En tal caso, la ventaja fiscal habrá sido aprovechada por una entidad que no sea contribuyente en el sentido de la directiva antiabuso, esto es, a una entidad, o a una persona, que *no se halle sujeta al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros*.

En fin, existe asimetría híbrida, pero no se considera como tal, con lo cual no ha de aplicarse el mandato correspondiente.

³ CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La estrategia europea de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *RCyT*. CEF, núm. 363, junio 2013.

Para identificar el denominado acuerdo estructurado, la OCDE ha explicitado un conjunto de indicios cuyo común denominador es la voluntad de diseñar o participar en un negocio jurídico determinante de la asimetría híbrida y comercializar o aprovechar la ventaja fiscal resultante⁴. Estos indicios tienen valor interpretativo para aplicar la directiva antihíbridos.

Se notará, por consiguiente, que cuando la asimetría híbrida pivota sobre la concurrencia del acuerdo estructurado, surgen todas las dificultades de aplicación propias de las normas anti-abuso de carácter general. Así, el aparente automatismo de la técnica normativa utilizada por la directiva antihíbridos decae de plano.

3. CLASIFICACIÓN DE LAS ASIMETRÍAS HÍBRIDAS

La propuesta de directiva antihíbridos era mucho más didáctica que la propia directiva antihíbridos, por cuanto en la exposición de motivos contenía una clasificación de las asimetrías híbridas, ilustrada mediante ejemplos, que no han sido recogidos por el texto aprobado. Vale la pena, precisamente por dicho carácter didáctico, rescatar esa clasificación y los casos prácticos que la acompañaban, poniéndolos en relación de correspondencia con las previsiones de la directiva antihíbridos.

- Asimetría de entidades híbridas: que da lugar a una doble deducción (art. 2.9 g); que da lugar a una deducción sin inclusión (art. 2.9 b) y e).
- Asimetría de instrumento financiero: que da lugar a una deducción sin inclusión (art. 2.9 a).
- Transferencias híbridas: que da lugar a una deducción sin inclusión; que da lugar a duplicidad de créditos fiscales (art. 9.6).
- Asimetrías de establecimiento permanente híbrido; que da lugar a deducción sin inclusión a través de establecimiento permanente no computado (art. 2.9 d); que da lugar a doble deducción (art. 2.9 g); que da lugar a una deducción sin inclusión (art. 2.9 c) y f).
- Asimetrías de entidades con doble residencia (art. 9 ter).
- Asimetrías híbridas invertidas, que dan lugar a deducción sin inclusión (art. 2.9 b).
- Asimetría importada (art. 2.9 b), en relación con el art. 9.3).

Puede apreciarse que la clasificación precedente descansa en un ensamblaje de medios y efectos, siendo oportuno recordar que la asimetría híbrida solo tendrá lugar si aquellos se utilizan en el seno de las circunstancias, en el sentido anteriormente expuesto.

⁴ Informe final de la Acción 2. Capítulo X.

A las precedentes asimetrías híbridas deben añadirse las siguientes:

- Asimetrías híbridas de establecimiento permanente no computado (art. 9.5).
- Asimetrías híbridas invertidas, que dan lugar a doble no inclusión (art. 9 bis).
- Asimetrías relacionadas con la residencia fiscal (art. 9 ter).

4. EL MANDATO

El mandato es una respuesta a los efectos derivados de la asimetría híbrida. El objeto y finalidad del mandato es, precisamente, frustrar tales efectos. Más como quiera que los efectos se producen ante dos jurisdicciones fiscales, el mandato designa, además, a aquella que debe ejercitar la regularización.

En consecuencia, el mandato consta de dos elementos:

- El sustantivo, dirigido a frustrar los efectos inapropiados de la asimetría híbrida. Por tanto, podrá consistir en la no deducción de un gasto, pago o pérdida, o la inclusión de un ingreso, o el cómputo de una renta, o el rechazo de un crédito fiscal, o, en fin, la superación de la doble residencia.
- El competencial, dirigido a identificar la jurisdicción fiscal competente para regularizar. La redacción original de la directiva antiabuso solamente contemplaba los efectos producidos en las jurisdicciones fiscales de los Estados miembros, pero la directiva antihíbridos también contempla los habidos en jurisdicciones fiscales de Estados terceros, lo que, como se verá, es relevante en orden a la designación de la jurisdicción fiscal competente.

El mandato se proyecta sobre la obligación tributaria del contribuyente afectado por la asimetría híbrida. Este contribuyente, lógicamente, ha de ser residente en algún Estado miembro de la Unión Europea, pero no es necesario que ese contribuyente haya aprovechado la ventaja fiscal inherente a la asimetría híbrida, basta con que haya participado en la configuración de la asimetría híbrida.

El mandato no descansa en un análisis sustantivo o de fondo para determinar la entidad en la que se ha de aplicar. El mandato busca, simplemente, frustrar el efecto nocivo de la asimetría. Este enfoque, en plena sintonía con el informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS, no respeta plenamente las exigencias del principio de capacidad económica, y puede procurar perjuicios innecesarios a los accionistas minoritarios.

La directiva antihíbridos no establece la forma en cómo debe cumplirse el mandato. Por tanto, los Estados miembros podrán escoger la que entiendan oportuna. Así, es concebible que el mandato se configure como una facultad regularizadora de las administraciones fiscales, pero también como una obligación a cargo de los contribuyentes sujeta a comprobación administrativa. No obstante, la naturaleza antiabuso de la norma apunta, más bien, hacia la facultad regularizadora.

Es útil explicar el mandato siguiendo la estela de la clasificación de las asimetrías híbridas antes expuesta, y apoyarse, en su caso, en los ejemplos contenidos en la propuesta de directiva antihíbridos, así como, al hilo de cada tipo de asimetría híbrida, reflexionar sobre la idoneidad del correspondiente mandato en el contexto de un sistema fiscal regido por aquilatados principios, singularmente el de capacidad económica. Al tiempo, puede resultar igualmente útil una referencia al estado y situación de la legislación española aplicable.

Esos ejemplos, por otra parte, se corresponden, aunque no exactamente, con los contenidos en el informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE, a los cuales, precisamente, apela la propia directiva antihíbridos, cuando en el punto (28) de la exposición de motivos indica que *al aplicar la presente directiva, los Estados miembros deben recurrir a las explicaciones y ejemplos aplicables al informe sobre la Acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE como fuente de ilustración o interpretación en la medida en que sean coherentes con las disposiciones de la presente directiva y del Derecho de la Unión.*

La explicación de los mandatos de la directiva antihíbridos sobre la base de los ejemplos precitados parece, por tanto, pertinente.

Cuestión distinta es el reproche que, desde la perspectiva de la seguridad jurídica, pueda lanzarse contra unas normas que, para su comprensión, necesitan de tales andaderas, máxime si se toma en consideración que los informes finales del proyecto BEPS no se publican en las lenguas de todos los Estados miembros sino, básicamente, en inglés y francés.

Con todo, se intuye que el ejercicio de aplicación práctica de los mandatos partirá de la identificación de los efectos de la asimetría híbrida, sin que la subsunción del caso concreto bajo alguno de los ejemplos deba tener un valor dirimente.

4.1. ASIMETRÍA DE ENTIDADES HÍBRIDAS

Cuando una entidad es considerada transparente en una jurisdicción fiscal y contribuyente pleno en otra, surge la asimetría de entidad híbrida, pudiendo dar lugar al efecto de doble deducción, de deducción sin inclusión o de deducción sin inclusión inversa.

Lo relevante es la calificación discrepante respecto de las dos jurisdicciones concernidas, esto es, la jurisdicción fiscal donde reside la entidad híbrida y la jurisdicción fiscal donde lo hace la entidad con la que se halla en relación de asociación.

4.1.1. Doble deducción (art. 2.9 g)

4.1.1.1. Descripción del mandato

La doble deducción se produce porque una entidad, que soporta un gasto, es considerada como contribuyente pleno en la jurisdicción fiscal de su residencia y transparente ante la juris-

dicción fiscal donde reside la entidad que es su socio, la cual, consecuentemente, también soporta el referido gasto vía imputación por transparencia.

EJEMPLO 1

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) participa al 100 % en B (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania), donde es cabecera de un grupo fiscal integrado por ella misma y C. B recibe un préstamo de una entidad de crédito que devenga intereses por 80 y no obtiene ingresos. C obtiene ingresos, de 100, de manera tal que la base imponible del grupo fiscal es 20 ($100 - 80$), alternativamente de 60, en cuyo caso la base imponible del grupo fiscal es -20 ($60 - 80$).

B es considerada transparente ante la jurisdicción fiscal donde reside A, y como contribuyente pleno ante su propia jurisdicción fiscal.

Según el tenor de la legislación de su jurisdicción fiscal, A puede recibir la imputación de los ingresos y gastos de B, o también de los ingresos y gastos consolidados. En el primer caso la imputación es -80 , la doble deducción es plena; en el segundo caso, junto a la imputación del gasto, se imputa una renta de 100 o de 60.

El supuesto descrito está tipificado en el artículo 2.9 g), y el pertinente mandato está previsto en el artículo 9.1. A su tenor, la deducción debe negarse en *el Estado miembro que sea la jurisdicción del inversor*. Ahora bien, si el inversor reside en un Estado tercero que no deniega la deducción, tal deducción *se denegará en el Estado miembro que sea la jurisdicción del ordenante*.

La jurisdicción del ordenante es aquella en la que *se origine el pago, se generen los gastos o se hayan sufrido las pérdidas* (art. 2.9 b), párrafo tercero), de manera tal que la jurisdicción del inversor se define por exclusión (art. 2.9 b), párrafo tercero).

De acuerdo con el artículo 2.9 b), párrafo segundo, *solo existirá asimetría híbrida en el sentido de... g) supra si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se compense con un importe que no sea renta de doble inclusión*. En este mismo sentido, el último inciso del artículo 9.1 establece que *la deducción podrá compensarse con una renta de doble inclusión*, de manera tal que la regularización podrá afectar a todo el gasto o solo a parte de él, o incluso no ser procedente.

De acuerdo con los mandatos precedentes, el ejemplo propuesto admite las siguientes soluciones:

- La entidad híbrida y la entidad dominante residen en Estados miembros: regulariza la jurisdicción del inversor, esto es, aquella donde reside la entidad dominante (Francia). A tal efecto, aumentará la base imponible de A en 80, si solo se imputa el

.../...

.../...

gasto, pero si también imputan las otras rentas, no aumentará la base imponible en el caso de rentas 100, y lo hará en 20 en el caso de rentas 60.

- La entidad híbrida no es comunitaria y la entidad dominante sí lo es: misma solución anterior.
- La entidad híbrida es comunitaria y la entidad dominante no: regulariza la jurisdicción fiscal del ordenante, esto es, aquella donde reside la entidad participada (Polonia), excepto si lo hace la jurisdicción de la dominante (Egipto). A tal efecto aumentará la base imponible de B en 80, 0 y 20, respectivamente, a tenor del tipo de imputación por transparencia.
- La entidad híbrida y la entidad dominante no son comunitarias: supuesto fuera del campo de aplicación de la directiva antihíbridos.

4.1.1.2. Comentarios sobre el mandato

Es claro que no es correcto que los intereses sean deducidos dos veces. Cuestión distinta es la jurisdicción fiscal en la que deben deducirse. Esta jurisdicción debería ser, en principio, aquella en la que los activos financiados procuran ingresos. No obstante, si la entidad dominante y la dependiente pertenecen al mismo grupo de empresas, lo correcto sería distribuir los intereses que el grupo paga, o mejor devenga, a terceros, esto es, los cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en función de la proporción existente entre los activos consolidados controlados por cada entidad del grupo y los activos consolidados del grupo como tal.

Esta distribución recompondría la imputación de los gastos financieros entre las diversas entidades del grupo, de manera tal que solventaría la asimetría híbrida.

Desde luego, se trata de una proposición teórica, pues la directiva antiabuso no da pie a su aplicación.

Ahora bien, cuando el gasto afectado sea un gasto financiero, supuesto este que será el más común, ha de tenerse en cuenta el impacto de la aplicación de la norma relativa a la limitación de los intereses (art. 4 de la directiva antiabuso). En efecto, la deducción de los intereses puede verse afectada, en alguna de las dos entidades o en las dos, por tal limitación. En tal caso, el mandato concerniente a la asimetría híbrida se aplicará exclusivamente sobre los intereses deducibles.

Este supuesto se corresponde con el caso *Basic Double Deduction Structure*, del informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS. La regularización que la directiva antihíbridos ha previsto está en sintonía con las respuestas primaria y secundaria del informe citado.

4.1.1.3. Legislación española

La legislación española califica como entidades sujetas a un régimen de imputación a las entidades en régimen de atribución. Por tanto, podría aparecer este tipo de asimetría, híbrida, facilitada por aquella legislación, cuando una entidad residente en territorio español tuviere una entidad dependiente constituida *en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas* (art. 37 TRLIRNR y art. 6 Ley 27/2014).

Mientras no se traspongan las normas comunitarias al ordenamiento interno, no procederá efectuar regularización alguna. No obstante, si la entidad idéntica o análoga obtiene otras rentas, se produce la neutralización del doble cómputo, mediante la renta de doble inclusión. Cuestión a debatir es si entre esas otras rentas pueden computarse las de aquellas entidades que, dependiendo de la entidad afectada, tributan conjuntamente con ella en régimen de consolidación ante la jurisdicción fiscal extranjera.

Y también podría aparecer este tipo de asimetría híbrida, pero no facilitada por la legislación española, cuando la legislación de una jurisdicción fiscal extranjera considera a las rentas de una entidad residente en territorio español imputables a la entidad dominante residente en aquella jurisdicción fiscal, por ejemplo, debido a que es una sociedad de personas y no de capitales según los criterios de esa jurisdicción.

4.1.2. Deducción sin inclusión (art. 2.9 e)

4.1.2.1. Descripción del mandato

La deducción sin inclusión se produce porque una entidad realiza un pago a su entidad dominante, pero el correlativo ingreso no tributa, por cuanto la entidad pagadora es considerada transparente en la jurisdicción fiscal donde reside dicha entidad dominante, la cual soporta la imputación del gasto vía transparencia, de manera tal que el correlativo ingreso en sede de la entidad dominante queda neutralizado.

EJEMPLO 2

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) participa al 100 % en B (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania), donde es cabecera de un grupo fiscal integrado por ella misma y C. B recibe un préstamo de A que devenga intereses por 80 y no obtiene

.../...

.../...

ingresos. C obtiene ingresos, de 100, de manera tal que la base imponible del grupo fiscal es 20 (100 - 80), alternativamente de 60, en cuyo caso la base imponible del grupo fiscal es -20 (60 - 80).

B es considerada transparente ante la jurisdicción fiscal donde reside A, y como contribuyente pleno ante su propia jurisdicción fiscal.

Según el tenor de la legislación de su jurisdicción fiscal, A puede recibir la imputación de los ingresos y gastos de B, o también de los ingresos y gastos consolidados. En el primer caso, la imputación es -80, la deducción sin ingreso o inclusión es plena; en el segundo caso, junto a la imputación del gasto, se imputa una renta de 100 o de 60.

El supuesto descrito está tipificado en el artículo 2.9 e), y el pertinente mandato está previsto en el artículo 9.2. A su tenor, la deducción debe negarse *en el Estado miembro que sea la jurisdicción del ordenante*. Ahora bien, si el ordenante reside en un Estado tercero que no deniega la deducción, tal deducción *se denegará en el Estado miembro que sea la jurisdicción del inversor* (la versión en español del precepto señala, erróneamente, a la jurisdicción fiscal del ordenante).

Las precisiones concernientes a la renta de doble inclusión, expuestas anteriormente, son válidas en relación con el presente caso. Nótese que el artículo 2.9 b), párrafo segundo, también proyecta la regla relativa a la renta de doble inclusión respecto del supuesto de asimetría híbrida descrito en el apartado 2.9 e).

De acuerdo con los mandatos precedentes, el ejemplo propuesto admite las siguientes soluciones:

- La entidad híbrida y la entidad dominante residen en Estados miembros: regulariza la jurisdicción de la entidad participada (Polonia). A tal efecto aumentará la base imponible de B en 80, si solo se imputa el gasto, pero si también imputa las otras rentas, no aumentará la base imponible en el caso de rentas 100, y lo hará en 20 en el caso de rentas 60.
- La entidad híbrida no es comunitaria y la entidad dominante sí: regulariza la jurisdicción de la entidad dominante (Francia), excepto si lo hace la jurisdicción de la entidad participada (Ucrania). A tal efecto, aumenta la base imponible de A en 80, si solo se imputa el gasto, pero si también se imputan las otras rentas, no aumentará la base imponible en el caso de rentas 100, y lo hará en 20 en el caso de rentas 60.
- La entidad híbrida es comunitaria y la entidad dominante no: regulariza la jurisdicción de la entidad participada (Polonia), con el mismo contenido de la solución primera.
- La entidad híbrida y la entidad dominante no son comunitarias: supuesto fuera del campo de aplicación de la directiva antihíbridos.

4.1.2.2. Comentarios sobre el mandato

Es claro que no es correcto que los intereses se deduzcan en sede de la entidad prestataria y no constituyan ingreso en sede de la entidad prestamista, pues se trata de intereses puramente internos. Estos intereses, para el grupo en su conjunto, no existen. Estos intereses, en sí mismos, no deberían ser considerados ni como gastos ni como ingresos. Sí deberían computarse, distribuidos en la forma expuesta en el apartado anterior, los intereses pagados por el grupo a terceros. Por lo demás, son aplicables a este caso las reflexiones vertidas en el anterior, en relación con la norma de limitación a la deducción de los intereses.

Este supuesto se corresponde con el caso *Disregarded Payments Made by a Hybrid Entity to a Related Party*, del informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS. La regularización que la directiva antihíbridos ha previsto está en sintonía con las respuestas primaria y secundaria del informe citado.

4.1.2.3. Legislación española

Son válidos los comentarios al caso anterior.

No existen, en la actualidad, normas concernientes a este tipo de asimetrías híbridas.

4.1.3. Deducción sin inclusión inversa (art. 2.9 b)

4.1.3.1. Descripción del mandato

También se produce la deducción sin inclusión cuando una entidad es considerada transparente en la jurisdicción fiscal donde reside pero no transparente en la jurisdicción fiscal de su entidad dominante, de manera tal que el ingreso percibido no tributa en ella, habiendo sido deducible el correlativo gasto en sede de la entidad pagadora. En este caso, se denomina a la entidad como híbrida inversa.

EJEMPLO 3

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) participa al 100 % en B (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania). B concede un préstamo a su participada C que devenga intereses por 80.

B es considerada transparente ante la jurisdicción fiscal donde reside, y como contribuyente pleno ante la jurisdicción fiscal donde reside A.

.../...

.../...

El supuesto descrito está tipificado en el artículo 2.9 b), y el pertinente mandato está previsto en el artículo 9.2. A su tenor, la deducción debe negarse en el *Estado miembro que sea la jurisdicción del ordenante*. Ahora bien, si el ordenante reside en un Estado tercero que no deniega la deducción, tal deducción *se denegará en el Estado miembro que sea la jurisdicción del inversor* (la versión en español del precepto señala, erróneamente, a la jurisdicción fiscal del ordenante).

Nótese que, en este supuesto, no hay renta de doble inclusión, por cuanto la entidad dominante no recibirá imputación de la entidad participada, ni esta última de la entidad a la que concedió el préstamo, por hipótesis.

De acuerdo con los mandatos precedentes, el ejemplo propuesto admite las siguientes soluciones:

- La entidad híbrida y la entidad dominante residen en Estados miembros: regulariza la jurisdicción de la entidad participada (Polonia). A tal efecto, aumentará la base imponible de B en 80.
- La entidad híbrida no es comunitaria y la entidad dominante sí: regulariza la jurisdicción de la entidad dominante (Francia), excepto si lo hace la jurisdicción de la entidad participada (Ucrania). A tal efecto, aumentará la base imponible de A en 80.
- La entidad híbrida es comunitaria y la entidad dominante no: regulariza la jurisdicción de la entidad participada (Polonia). A tal efecto aumentará la base imponible de B en 80.
- La entidad híbrida y la entidad dominante no son comunitarias: supuesto fuera del campo de aplicación de la directiva antihíbridos.

4.1.3.2. Comentarios sobre el mandato

También es claro que no es correcto que los intereses sean considerados como gasto pero no como ingreso. Cuando las tres entidades concernidas forman parte del mismo grupo, el efecto práctico de este tipo de asimetría híbrida es la configuración de un gasto fiscalmente deducible en concepto de intereses, rigurosamente inexistente.

El efecto derivado de la condición de transparente o en régimen de atribución de la entidad perceptora de los intereses también se produciría mediante una exención o un tipo efectivo de gravamen notablemente reducido, pero estos medios de elusión no están contemplados en la directiva antihíbridos.

Se aprecia, en toda su crudeza, que la proliferación de este tipo de entidades, esto es, las de carácter híbrido inverso o exentas o que disfrutan de un régimen privilegiado, ofrecen oportunidades de planificación fiscal agresiva.

Las jurisdicciones fiscales que ofrecen este tipo de vehículos no obtienen recaudación, pero colaboran a mermar la recaudación de otras jurisdicciones fiscales. Su objetivo es fomentar servicios profesionales asociados a este tipo de asimetrías híbridas. Este tipo de servicios es, precisamente, uno de aquellos que la Unión Europea pretende sujetar a un régimen de notificación a las autoridades fiscales⁵.

4.1.3.3. Legislación española

En la jurisdicción fiscal española hay, ciertamente, entidades en régimen de atribución, pero no son apropiadas para tejer la asimetría híbrida inversa, por cuanto sus socios, miembros o partícipes no residentes en territorio español están sujetos al IRNR respecto de las rentas en atribución (art. 89 Ley 35/2006), y lo propio cabe decir de las agrupaciones de interés económico (art. 43 Ley 27/2014), de manera tal que los ingresos obtenidos por las mismas imputables a sus socios no residentes en territorio español tributarán por el impuesto sobre sociedades, quedando frustrado el efecto de la asimetría inversa.

Si la entidad dominante es residente en territorio español, la transparencia fiscal internacional (art. 100 Ley 27/2014) podría capturar la renta obtenida por la entidad híbrida inversa participada, pero si se trata de intereses por préstamos concedidos a una entidad operativa extranjera perteneciente al mismo grupo mercantil, los mismos no generan renta sujeta a transparencia fiscal internacional, bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 100.3 b) de la Ley 27/2014.

No existen, en la actualidad, normas concernientes a este tipo de asimetrías híbridas.

4.2. ASIMETRÍA DE INSTRUMENTO FINANCIERO HÍBRIDO (ART. 2.9 A)

Los elementos que acotan esta forma de asimetría híbrida son, de una parte, el instrumento financiero y, de otra, la diferencia de calificación. Por tanto, cualquier otra deducción sin inclusión es irrelevante. Sería el caso, por ejemplo, del *patent box*, que puede determinar la deducción del gasto por la utilización de la tecnología y el ingreso al disfrutar de una bonificación exorbitante, o el caso del *allowance for corporate equity*, esto es, deducción de un interés puramente nominal sobre el importe de los fondos propios, que determina la deducción de un gasto fiscal, sin respaldo contable, estando la remuneración de esos fondos propios exenta en la jurisdicción fiscal del preceptor.

En este punto es conveniente recordar que una asimetría híbrida requiere la concurrencia de una relación de asociación o de un *mecanismo estructurado*.

En las asimetrías de entidad híbrida, anteriormente estudiadas, se ha dado por supuesto que concurría la relación de asociación, habida cuenta de la contextura del propio supuesto de hecho,

⁵ *Tax Transparency for Intermediaries*. (European Commission).

pero también sería concebible la presencia de mecanismo estructurado. En el tipo de asimetría que ahora se examina, además de la relación de asociación, la naturaleza de los hechos apunta, con mayor intensidad, hacia la presencia del mecanismo estructurado.

Como se ha indicado anteriormente, el artículo 2.11 define el mecanismo estructurado en función de la finalidad fiscal del mismo, esto es, haber sido *diseñado para producir un resultado de asimetría híbrida*.

Por lo común, el propio instrumento financiero híbrido cumplirá la función del acuerdo estructurado, pero no es necesario que así sea. Un negocio jurídico distinto, pero concebido para procurar el efecto de asimetría híbrida en conjunción con el instrumento financiero híbrido, no puede descartarse.

4.2.1. Descripción del mandato

La deducción sin inclusión se produce a causa de la calificación diferente de la naturaleza de la renta derivada del instrumento financiero. Así, en la jurisdicción fiscal del emisor del instrumento financiero la renta pagada se califica como gasto financiero, en tanto que en la jurisdicción fiscal del tenedor del activo financiero se califica como dividendo, fiscalmente exento.

EJEMPLO 4

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) suscribe bonos convertibles emitidos por B (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania). Las legislaciones polaca y ucraniana califican la renta como gasto financiero, y la francesa y egipcia como dividendo en régimen de exención.

Esta asimetría híbrida está descrita en el artículo 2.9 a), y el mandato está contenido en el artículo 9.2, antes comentado. De acuerdo con el mismo, las soluciones son las siguientes:

- Polonia debe aumentar la base imponible de B en el importe de la renta pagada a A.
- Francia debe aumentar la base imponible de A, si Ucrania no aumenta la base imponible de B.

4.2.2. Comentarios sobre el mandato

En este tipo de asimetría híbrida se aprecia con toda claridad que el mandato prescinde de la naturaleza del instrumento financiero, esto es, si es representativo de endeudamiento o de par-

ticipación en los fondos propios de la entidad emisora. Por tanto, el efecto práctico del mandato puede ser contrario al significado jurídico y económico de la transacción financiera.

También se aprecia que no existiría asimetría híbrida si el método aplicado para eliminar la doble imposición económica internacional fuera la imputación en lugar de la exención.

Este supuesto se corresponde con el caso *Hybrid Financial Instrument* del informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS. La regularización que la directiva antihíbridos ha previsto está en sintonía con las respuestas primaria y secundaria del informe citado.

4.2.3. Legislación española

El artículo 21.1 de la Ley 27/2014 establece que *no se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.*

Se apreciará que este mandato no coincide, en el plano competencial, con el previsto en el artículo 9.2, cuando la entidad pagadora resida en algún Estado miembro de la Unión Europea. Sin embargo, el artículo 21.1 está en línea con lo previsto en la directiva matriz-filial.

El considerando (30) de la exposición de motivos de la directiva antihíbridos indica que *cuando las disposiciones de otra directiva, como las de la Directiva 2011/96/UE, lleven a la neutralización de la asimetría en resultados fiscales no debe quedar espacio para la aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas contempladas en la presente directiva*, de manera tal que, en el caso de operaciones intracomunitarias insertas en el ámbito de aplicación de la referida directiva, continuará siendo de aplicación el artículo 21.1 de la Ley 27/2014.

El artículo 21.2 de la Ley 27/2014 establece que *tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.* En consecuencia, la entidad pagadora deberá hacer un ajuste positivo. Coincide este ajuste con lo previsto en el artículo 9.2 a), de manera tal que si en la jurisdicción del inversor el ingreso ha sido considerado como dividendo exento, bien puede afirmarse que la legislación española está en línea con lo previsto en la directiva antihíbridos, pero si es tratado como intereses no lo estaría, además de provocar doble imposición.

El artículo 15 j) de la Ley 27/2014 establece la no deducción de *los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.*

El supuesto de hecho consistente en la no generación de un ingreso como consecuencia de una calificación fiscal diferente, en la medida en que fuere fruto de un instrumento financiero, mediando relación de asociación o acuerdo estructurado, coincide con el de la asimetría de instrumento financiero híbrido, y también el mandato, por cuanto es la jurisdicción fiscal del ordenante, en el caso, la española, la que debe proceder a la regularización.

Sin embargo, es importante notar que los mandatos de los artículos 15 j) y 21.1 se aplican aun sin mediar una relación de asociación o un acuerdo estructurado en los términos de la directiva antihíbridos, y que la generación de un ingreso sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10% rebasa el supuesto de hecho de la norma comunitaria, si bien el juego de las reducciones o deducciones permitirá tipos nominales superiores que, a la postre, no se traducen en tipos efectivos⁶.

4.3. TRANSFERENCIA HÍBRIDA

El artículo 2.9 l), párrafo tercero, describe la transferencia híbrida como *cualquier mecanismo relativo a la transferencia de un instrumento financiero cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere a efectos fiscales como derivado simultáneamente de más de una de las partes del mecanismo*.

Bajo tan sofisticada descripción, se comprende, de acuerdo con el punto (23) de la exposición de motivos, una asimetría híbrida en la medida en que el pago realizado en el negocio de transferencia dé lugar a una deducción para el ordenante, en tanto que el receptor lo considere como rendimiento subyacente del instrumento transferido, a tenor de las calificaciones de las jurisdicciones fiscales concernidas, y también la creación de un crédito fiscal excesivo.

Al primer caso se aplican los mandatos concebidos para neutralizar las asimetrías híbridas tejidas mediante instrumentos financieros híbridos, pero respecto del segundo la directiva antihíbridos no establece reglas específicas, de manera tal que el punto (23) de la exposición de motivos indica que *el Estado miembro de que se trate deberá impedir que el ordenante utilice el crédito excesivo para obtener una ventaja fiscal, en particular mediante la aplicación de una regla general contra el abuso que sea coherente con el artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164*.

También puede ser considerada como asimetría híbrida derivada de una transferencia híbrida, aquel acuerdo estructurado concebido para procurar una compensación por el impuesto retenido en la fuente sobre un pago derivado de un instrumento financiero transferido a más de una de las partes implicadas, en el sentido del mandato del artículo 9.6.

⁶ LÓPEZ RIBAS, S.: «Plan BEPS, acción 2: recomendaciones sobre híbridos», *op. cit.*

4.3.1. Deducción sin inclusión (art. 2.9 a)

4.3.1.1. Descripción del mandato

La transferencia de un instrumento financiero puede determinar una asimetría híbrida, que provoca la deducción sin inclusión, a causa de una calificación distinta de la renta implicada en la transmisión.

EJEMPLO 5

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) adquiere un instrumento financiero con opción irrenunciable de recompra de B (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania). Las legislaciones polaca y ucraniana califican la renta como gasto financiero, y la francesa y egipcia como plusvalía de cartera en régimen de exención.

Esta asimetría está descrita en el artículo 2.9 a), y el mandato está contenido en el artículo 9.2. De acuerdo con el mismo, las soluciones son las siguientes:

- Polonia debe aumentar la base imponible de B en el importe de la renta pagada a A.
- Francia debe aumentar la base imponible de A, si Ucrania no aumenta la base imponible de B.

4.3.1.2. Comentarios sobre el mandato

El mandato es opuesto a la naturaleza jurídica y económica de la operación. En efecto, B sufre un gasto financiero y A obtiene unos intereses. Sin embargo, la regularización consiste en ajustar positivamente la base imponible de B y permitir la no inclusión del ingreso en A. De esta manera se priva de un gasto a la entidad que realmente lo sufre, y no se computa el ingreso en aquella otra que lo obtiene.

No obstante, lo normal será que la jurisdicción fiscal donde reside la entidad perceptora de los intereses no trate a los mismos como plusvalías exentas, sino como tales intereses, de manera tal que no se presentaría la asimetría híbrida.

Este supuesto se corresponde con el caso *Collateralised Loan Repo* del informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS. La regularización que la directiva antihíbridos ha previsto está en sintonía con las respuestas primaria y secundaria del informe citado.

4.3.1.3. Legislación española

En España, por aplicación del principio de calificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria, la renta derivada de la operación tendría la consideración de intereses pagados en la entidad que transmite y recompra, y de intereses cobrados en la otra entidad.

Por tanto, si la segunda entidad es residente en territorio español, no se presentará el supuesto de asimetría híbrida. Si lo es la primera, los intereses pagados serían deducibles, pero si esos intereses no fueran incluidos en la base imponible de la entidad perceptora, se podría aplicar lo previsto en el artículo 15 j) de la Ley 27/2014.

4.3.2. Generación de un crédito fiscal excesivo (norma antiabuso general)

Como se ha indicado anteriormente, en este caso no hay un mandato específico, sino la remisión a una norma general antiabuso.

La transferencia de un instrumento financiero puede determinar un crédito fiscal excesivo cuando la renta inherente a la operación sea incongruente con el crédito en cuestión. Los supuestos que pueden plantearse son múltiples. El ejemplo que se propone responde a un esquema abordado por la Audiencia Nacional.

Los elementos esenciales de la operación fueron los siguientes: transmisión de la participación sobre una entidad residente en territorio español a otra entidad también residente en dicho territorio por parte de una entidad no residente en territorio español; posterior retrocesión, en virtud de opciones cruzadas de compra y venta, de la operación por un precio minorado en el importe del dividendo.

La retención, a cuenta del impuesto sobre sociedades, se practicó sobre la entidad residente en territorio español. Esta entidad obtuvo una renta neta nula, pero pretendió la deducción de la retención.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2010 (rec. núm. 54/2007 –NFJ041396–) hizo suyos los razonamientos de las Resoluciones del TEAC de 23 de noviembre de 2006 y 19 de enero de 2007, que apreciaron *simulación relativa, pues se simula una compra-venta y que subyace y disimula, lo realmente querido, es la prestación de un servicio*, añadiendo la sentencia que *estamos ante una simulación relativa –nomen iuris que, de suyo y a los efectos fiscales que nos ocupan, sería conciliable con la calificación basada en la figura del negocio fiduciario–, lo que no impide en modo alguno, antes al contrario, efectuar el gravamen tomando como base el negocio jurídico verdaderamente querido y ejecutado por los simulantes...*, de manera tal que se consideró improcedente que la entidad adquirente de la participación aplicase la retención soportada a cuenta del impuesto sobre sociedades.

La entidad recurrente pretendió, subsidiariamente, que la sentencia declarase la práctica de una *regularización global*, esto es, la anulación de la retención y la rehabilitación del IRNR. En efecto, eso sería ir al fondo del asunto, pues, en definitiva, como señala la resolución del TEAC *la no residente ha eludido la tributación en España de los dividendos percibidos... ya que estos estarían sujetos a dicha tributación de acuerdo con el artículo 10 del CDI Hispano-Británico...*, pero la sentencia replicó que los tribunales no son órganos de comprobación tributaria.

Véase, por tanto, que con base en una norma general antiabuso, quedó frustrada la pretensión de compensar un crédito fiscal artificiosamente creado.

4.3.3. Generación de un crédito fiscal plural (art. 9.6)

4.3.3.1. Descripción del mandato

La transferencia de un instrumento financiero híbrido puede determinar que la retención practicada sea aprovechada por más de una de las partes implicadas, debido a la discrepancia de las jurisdicciones fiscales concernidas respecto de la entidad con derecho a aplicar el correlativo crédito de impuesto.

EJEMPLO 6

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) presta valores a B (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania), emitidos por entidad residente en España. B deberá transferir el 80 % del dividendo a A y asumir las pérdidas que pudieran producirse. España practica una retención ($100/15\% = 15$). Las legislaciones francesa y egipcia establecen que la retención sobre el dividendo ha de ser aplicada por A, en cuanto propietario económico, en tanto que las legislaciones polaca y ucraniana establecen que debe ser aplicada por B, en cuanto receptor directo del dividendo.

El artículo 9.6 prevé que, *en la medida en que una transferencia híbrida esté concebida para producir una compensación por el impuesto retenido en la fuente sobre un pago derivado de un instrumento financiero transferido a más de una de las partes implicadas, el Estado miembro limitará el beneficio de tal compensación en proporción a la renta neta imponible en relación con dicho pago.*

De acuerdo con la regla precedente, las soluciones son las siguientes:

- Polonia solo debe permitir que se aplique la retención por importe de 3 (15/20 %).
- Francia solo debe permitir que se aplique la retención por importe de 12 (15/80 %).

4.3.3.2. Comentarios sobre el mandato

El mandato es coherente con la naturaleza jurídica y económica de la operación. En efecto, el crédito fiscal se imputa en la medida de la renta obtenida por las partes.

4.3.3.3. Legislación española

En materia de préstamo de valores, el artículo 21.2 de la Ley 27/2014 niega la exención respecto de los dividendos *cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos procedan, reflejando un gasto al efecto*, de manera tal que *la entidad receptora de dicho importe podrá aplicar la exención*, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos. Esta misma norma es reproducida por el artículo 32.2 de la Ley 27/2014, en relación con el método de imputación.

Por tanto, la legislación española otorga la exención o, alternativamente, la imputación, al denominado propietario económico.

Por otra parte, los créditos de impuesto por retenciones practicadas por otras jurisdicciones fiscales están limitados por el importe de la *renta neta imponible*, debido al efecto propio de la denominada imputación ordinaria (art. 31 Ley 27/2014).

4.4. ASIMETRÍA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE HÍBRIDO

La asimetría híbrida que pivota sobre la existencia de un establecimiento permanente deriva de que las jurisdicciones fiscales concernidas, esto es, la de la casa central y la del establecimiento permanente, atribuyen de forma no armónica los ingresos y gastos que afectan a esos contribuyentes.

Aquí, la asimetría híbrida no deriva de una calificación divergente respecto de los contribuyentes en presencia, esto es, el establecimiento permanente y la casa central, sino de la divergencia en las reglas de atribución de ingresos y gastos, los cuales, a su vez, pueden dimanar de relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente, o entre establecimientos permanentes de la misma casa central o, en fin, concertadas con terceros. Lo decisivo es que los ingresos o gastos inherentes a esas relaciones se atribuyan de manera diferente a los contribuyentes referidos a tenor de las reglas vigentes en las jurisdicciones fiscales correspondientes.

Esta asimetría híbrida, por tanto, puede presentarse tanto si para evitar la doble imposición se aplica el método de exención como el de imputación pero, según los casos, esos métodos pueden facilitar o, inversamente, frustrar el efecto de la asimetría híbrida.

La diferencia de atribución puede dar lugar a una deducción sin inclusión o a una doble deducción. No se escapará que también puede dar lugar a doble imposición, pero su remedio no es el objetivo de la directiva antihíbridos.

4.4.1. Deducción sin inclusión (art. 2.9 c), d) y f)

La deducción sin inclusión admite varias modalidades, pero todas ellas pueden resumirse en dos. En la primera modalidad, el pago realizado por el establecimiento permanente a su casa central no se computa como ingreso en la misma o, inversamente, el pago realizado por la casa central no se computa en el establecimiento permanente, pudiendo los pagos ser efectivos o presumibles. En la segunda modalidad, el establecimiento permanente no es tenido por tal en la jurisdicción fiscal donde se realizan las actividades, pero sí en la jurisdicción de la casa central, de manera tal que los pagos realizados al mismo por la casa central no están incluidos.

No es un caso de deducción sin inclusión aquel en el que la jurisdicción de la casa central considera que existe un establecimiento permanente cuyas rentas deja exentas, en tanto que la otra jurisdicción fiscal concernida no reconoce la existencia de un establecimiento permanente, sin que se produzca un supuesto de no deducción sin inclusión, valga la redundancia, por no mediar pagos entre el establecimiento permanente y la casa central. El mandato respecto de este supuesto, que se podría calificar como de doble no inclusión, se halla en el artículo 9.5, que se analiza más adelante.

En fin, el pago entre la casa central y el establecimiento permanente puede no ser efectivo sino simplemente presumible, lo que propicia que la jurisdicción fiscal del beneficiario no compute el correlativo ingreso.

4.4.1.1. Descripción del mandato

La asimetría híbrida se produce porque el pago no se incluye como ingreso.

EJEMPLO 7

EP (ubicado en Francia, alternativamente en Egipto) realiza un pago a su casa central (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania). Las jurisdicciones de la casa central no incorporan a la base imponible los ingresos procedentes del establecimiento permanente.

Esta asimetría está descrita en el artículo 2.9 c) y el mandato está contenido en el artículo 9.2. De acuerdo con el mismo, las soluciones son las siguientes:

- Si el establecimiento permanente está ubicado en Francia, este país debe aumentar su base imponible en el importe del pago.
- Si el establecimiento permanente está ubicado en Egipto, corresponde a Polonia aumentar la base imponible de la casa central, en el importe del pago.

EJEMPLO 8

Casa central (residente en Francia, alternativamente en Egipto) realiza un pago a un EP (ubicado en Polonia, alternativamente en Ucrania). Las jurisdicciones del establecimiento permanente no incorporan a la base imponible los ingresos procedentes de la casa central.

Esta asimetría está descrita en el artículo 2.9 c), y el mandato está contenido en el artículo 9.2. De acuerdo con el mismo, las soluciones son las siguientes:

- Si la casa central reside en Francia, este país debe aumentar su base imponible en el importe del pago.
- Si la casa central reside en Egipto, corresponde a Polonia aumentar la base imponible del establecimiento permanente en el importe del pago.

EJEMPLO 9

Casa central (residente en Francia, alternativamente en Egipto) realiza un pago a un EP (ubicado en Polonia, alternativamente en Ucrania) que, sin embargo, no es reconocido como tal por las jurisdicciones fiscales en las que se realizan las operaciones, estando las rentas imputables al mismo exentas en la casa central.

Esta asimetría está descrita en el artículo 2.9 d), y el mandato está contenido en el artículo 9.2. De acuerdo con el mismo, las soluciones son las siguientes:

- Si la casa central reside en Francia, este país debe aumentar su base imponible en el importe del pago.
- Si la casa central reside en Egipto, corresponde a Polonia reconocer un establecimiento permanente e imputarle el importe del pago.

EJEMPLO 10

EP (ubicado en Francia, alternativamente en Egipto) realiza un pago presumible a su casa central (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania). Las jurisdicciones de la casa cen-

.../...

.../...

tral no incorporan a la base imponible el ingreso correlativo al pago presumible realizado por el establecimiento permanente.

Esta asimetría está descrita en el artículo 2.9 f) y el mandato está contenido en el artículo 9.2. La solución es la misma que la del ejemplo n.º 7.

4.4.1.2. Comentarios sobre el mandato

El mandato erradica el efecto de deducción sin inclusión, pero lo hace sin profundizar en la naturaleza del pago ni en su correlación con los ingresos obtenidos por la unidad fiscal o contribuyente que lo realiza, sea el establecimiento permanente o la casa central. De esta manera, puede quebrar el principio, reconocido en el Modelo de Convenio de la OCDE, consistente en que el establecimiento sea gravado como una empresa separada e independiente. La misma consideración cabe respecto de la casa central.

4.4.1.3. Legislación española

La legislación española no propicia la configuración de las asimetrías híbridas examinadas, por cuanto las operaciones entre casa central y establecimiento permanente dan lugar a los correspondientes ingresos o gastos. La asimetría híbrida puede aparecer a causa de que la jurisdicción fiscal extranjera no compute el ingreso, sea en sede del establecimiento permanente o de la casa central, inherente a operaciones que generan un gasto en sede de la casa central o del establecimiento permanente, respectivamente, españoles.

No obstante, en el caso de ingreso no computado en sede de un establecimiento permanente dependiente de una casa central española, mediando el método de imputación del artículo 31 de la Ley 27/2014, la asimetría híbrida queda superada, por cuanto, aunque el ingreso no está computado en el establecimiento permanente, si estará registrado en la casa central, compensando íntegramente el gasto.

Mediando el método de exención del artículo 22 de la Ley 27/2014, el ingreso también está registrado en la casa central, pero como quiera que la renta obtenida a través del establecimiento permanente está exenta, la asimetría híbrida prevalece, a menos que se entienda que, por no ser computado el ingreso en sede del establecimiento permanente, tampoco debe tomarse en consideración para determinar el importe de la renta exenta, postura esta que, ciertamente, casaría bien con la función del método de exención, que no es otra que eliminar la doble imposición económica, pero no propiciar las asimetrías híbridas.

4.4.2. Doble deducción (art. 2.9 g)

4.4.2.1. Descripción del mandato

La asimetría se produce porque un mismo pago es deducido en sede del establecimiento permanente y de la casa central.

EJEMPLO 11

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) posee un establecimiento permanente (ubicado en Polonia, alternativamente en Ucrania), donde es cabecera de un grupo fiscal integrado por el mismo y C. El establecimiento permanente recibe un préstamo de una entidad de crédito que devenga intereses por 80 y no obtiene ingresos. C obtiene ingresos, de 100, de manera tal que la base imponible del grupo fiscal es 20 ($100 - 80$), alternativamente de 60, en cuyo caso la base imponible del grupo fiscal es -20 ($60 - 80$).

Esta asimetría pertenece al ámbito de las enunciadas en el artículo 2.9 g), y el mandato está contenido en el artículo 9.1. De acuerdo con el mismo, las soluciones son las siguientes:

- Si la casa central reside en Francia, este país debe aumentar su base imponible en el importe del pago, y lo hará por importe de 80 si no computa los ingresos del grupo fiscal, o por importe nulo o 20, debido a la renta de doble inclusión, si computa los ingresos del grupo fiscal encabezado por el establecimiento permanente.
- Si la casa central reside en Egipto, será Polonia la que deba practicar el ajuste, excepto si lo hace Egipto, en la cuantía precisa para evitar la doble deducción.

4.4.2.2. Comentarios sobre el mandato

El mandato supera la situación de doble deducción, pero sin realizar un análisis de fondo respecto de la jurisdicción fiscal que debe soportar los intereses. La regularización ordenada situará los intereses en sede del establecimiento permanente, cuando, tal vez, un análisis de fondo hubiera determinado la pertinencia de situarlos en sede de la casa central. Por ejemplo, si los intereses responden a un endeudamiento contraído para adquirir la participación sobre las entidades que forman parte del grupo fiscal liderado por el establecimiento permanente.

4.4.2.3. Legislación española

Los intereses pagados por el establecimiento permanente a un tercero son deducibles, en los términos previstos en la Ley 27/2014, a la que se remite, para la formación de la base imponible.

nible del establecimiento permanente, el artículo 18 del TRLIRNR. Por otra parte, los establecimientos permanentes pueden formar parte de un grupo fiscal, incluso como entidad dominante (art. 58 Ley 27/2014).

La legislación española da pie, por tanto, a la configuración de la asimetría híbrida de doble deducción mediante establecimiento permanente, quedando fraguada la misma cuando la legislación de la casa central trata las rentas del establecimiento permanente mediante el método de imputación.

4.5. ASIMETRÍAS IMPORTADAS

Son consecuencia de una asimetría híbrida habida en países terceros a la Unión Europea, pero que mediante la utilización de un instrumento no híbrido surten efectos en algún Estado miembro. A ellas se refiere el punto (25) de la exposición de motivos.

4.5.1. Deducción sin inclusión

4.5.1.1. Descripción del mandato

Esta asimetría se produce porque el pago efectuado por una entidad residente en algún Estado miembro de la Unión Europea no se incluye como ingreso debido a una asimetría híbrida configurada entre entidades residentes en Estados terceros.

EJEMPLO 12

La entidad C residente en Polonia efectúa un pago de intereses a la entidad B residente en Ucrania, la cual paga a la entidad A, residente en Egipto, una renta del mismo importe en concepto de préstamo participativo, estando tal renta exenta en Egipto.

El mandato está contenido en el artículo 9.3, a cuyo tenor la solución es que Polonia niegue la deducción del gasto, excepto si Ucrania o Egipto hubieren realizado el ajuste de la asimetría híbrida.

En efecto, de acuerdo con el artículo 9.3, *los Estados miembros deben denegar una deducción por un pago realizado por un contribuyente cuando dicho pago financie, directa o indirectamente, gastos deducibles que den lugar a una asimetría híbrida*. Nótese que entre las jurisdicciones fiscales de Ucrania y Egipto se ha configurado una asimetría híbrida, en la modalidad de deducción sin inclusión mediante instrumento financiero híbrido.

4.5.1.2. Comentarios sobre el mandato

La no deducción de unos gastos financieros en sede de una entidad que ha aplicado el endeudamiento a la adquisición de activos determinantes de ulteriores ingresos, violenta, en relación con dicha entidad, el principio de capacidad económica. También el principio de empresa separada que, como es sabido, implica que las empresas vinculadas determinarán su base imponible de manera independiente.

Frente a esos principios, la pertinencia de eliminar el efecto de deducción sin ingreso representa un respaldo débil.

Lo pertinente, en el ejemplo propuesto, es que Egipto gravara la renta recibida.

Este supuesto se corresponde con el caso *Importing Mismatch from Irbid Financial Instrument* del informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS. La regularización que la directiva anti-híbridos ha previsto está en sintonía con la respuesta primaria.

4.5.1.3. Legislación española

El artículo 15 j) de la Ley 27/2014 podría solventar este tipo de asimetría híbrida, con el concurso del levantamiento del velo en relación con la entidad intermedia, de manera tal que el interés pagado por la entidad residente en territorio español se imputará a la entidad última, esto es, la que, finalmente, registra los ingresos derivados de la operación financiera.

4.5.2. Doble deducción

4.5.2.1. Descripción del mandato

Esta asimetría se produce porque el pago efectuado por una entidad residente en algún Estado miembro a una entidad de un Estado tercero es neutralizado por el pago efectuado por una entidad que tributa con la misma en el régimen de consolidación, y esta última provoca una asimetría híbrida por ser transparente respecto de la jurisdicción fiscal de su entidad matriz.

EJEMPLO 13

D, residente en Polonia, efectúa un pago de intereses a C, residente en Ucrania, la cual forma grupo fiscal con B, igualmente residente en Ucrania, que neutraliza la renta de C mediante el pago de intereses a una entidad de crédito, los cuales son deducibles en la entidad

.../...

.../...

dominante A, residente en Egipto, debido a que C es considerada transparente en dicha jurisdicción fiscal.

El mandato está contenido en el artículo 9.3, a cuyo tenor la solución es que Polonia niegue la deducción del gasto, excepto si Ucrania o Egipto hubieren realizado el ajuste de la asimetría híbrida.

4.5.2.2. Comentarios sobre el mandato

Son válidos los del subapartado precedente.

4.5.2.3. Legislación española

No existe una norma que solvete este tipo de asimetría híbrida, sin perjuicio de que los intereses sean objeto de limitación en los términos del artículo 16 de la Ley 27/2014.

4.6. ASIMETRÍAS HÍBRIDAS ESPECIALES

Las descripciones que de las asimetrías híbridas se contienen en el artículo 2.9 no comprenden tres tipos de asimetrías que, sin embargo, son objeto de mandatos específicos:

- Asimetrías híbridas de establecimiento permanente no computado (art. 9.5).
- Asimetrías híbridas invertidas (art. 9 bis).
- Asimetrías relacionadas con la residencia fiscal (art. 9 ter).

En todos estos casos, no se presenta el efecto propio de la asimetría híbrida, esto es, la doble deducción o la deducción sin inclusión, en sede de entidades o establecimientos permanentes residentes o ubicados, respectivamente, en jurisdicciones fiscales distintas. Se trata, por tanto, de asimetrías híbridas especiales.

4.6.1. Asimetría de establecimiento permanente híbrido no computado (art. 9.5)

4.6.1.1. Descripción del mandato

Esta asimetría se produce porque la jurisdicción fiscal en la que se desarrollan las actividades considera que las mismas no dan lugar a un establecimiento permanente, y la jurisdicción

fiscal donde reside la entidad considera que sí existe y aplica un régimen de exención en relación con las rentas correspondientes. No hay, por tanto, doble deducción ni deducción sin inclusión, sino doble no inclusión.

EJEMPLO 14

A (residente en Francia, alternativamente Egipto) realiza actividades económicas en Polonia (alternativamente Ucrania).

Polonia y Ucrania no reconocen la existencia de un establecimiento permanente, en tanto que Francia y Egipto sí la reconocen pero, por su legislación interna, aplican el método de exención respecto de las rentas correspondientes.

De acuerdo con el mandato del artículo 9.5, las soluciones son las siguientes:

- Francia debe gravar las rentas correspondientes, tanto si las actividades se realizan en Polonia como en Ucrania.
- Polonia, sin embargo, no gravará las rentas correspondientes a las actividades realizadas en su territorio, incluso si Egipto tampoco las grava.

En efecto, el mandato regularizador va dirigido, exclusivamente, al *Estado miembro en el que el contribuyente sea residente a efectos fiscales*, de manera tal que el mismo debe exigir al contribuyente *que incluya las rentas que, de otro modo, se atribuirán al establecimiento permanente no computado*.

Nótese que la única jurisdicción fiscal convocada es aquella en la que el contribuyente reside, pero no aquella otra en la que se realizan actividades económicas.

Tal ajuste no se llevará a efecto cuando *el Estado miembro esté obligado a aplicar una exención a la renta en virtud de un tratado de doble imposición firmado por el Estado miembro con un tercer país*.

No es fácil que concurra este supuesto, por cuanto la exención es, habitualmente, la técnica empleada para eliminar la doble imposición, y esta solo se produce cuando la renta es susceptible de tributar en la jurisdicción fiscal de la fuente, lo que implica la existencia de establecimiento permanente. Con todo, si concurriera se consumiría la doble no inclusión.

Nótese que el convenio debe ligar a un Estado miembro con un Estado tercero, para que opere la inhibición de la corrección de la asimetría híbrida. Un convenio entre dos Estados miembros no provoca tal inhibición.

4.6.1.2. Comentarios sobre el mandato

En rigor, el supuesto descrito es esotérico, pues no parece pertinente que la jurisdicción fiscal donde reside la entidad considere exentas las rentas derivadas de actividades económicas realizadas en el extranjero, a menos que se acredite la existencia de una tributación en relación con las mismas.

Sin embargo, tal esoterismo puede no ser inocente sino, por el contrario, el indicio de una normativa fiscal concebida para acoger entidades que sean vehículos propiciatorios para crear situaciones de no imposición de rentas ganadas en el extranjero.

Esta no imposición se construiría, artificiosamente, mediante la exención de rentas atribuibles a los establecimientos permanentes, sin atender a la efectiva existencia del establecimiento permanente.

4.6.1.3. Legislación española

Las rentas obtenidas por las entidades residentes en España mediante establecimiento permanente disfrutan de exención, a condición de que *el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento* (art. 22 Ley 27/2014). Consecuentemente, las rentas inherentes a un establecimiento permanente no computado no serían aptas para disfrutar de la exención, y se gravarían como renta ordinaria.

En consecuencia, la norma interna ciega el cauce de la asimetría híbrida.

4.6.2. Asimetrías híbridas invertidas (art. 9 bis)

4.6.2.1. Descripción del mandato

Esta asimetría se produce porque una entidad es considerada transparente en la jurisdicción fiscal donde reside y contribuyente pleno en la jurisdicción fiscal de la entidad que la controla. Por tanto, las rentas inherentes a las actividades económicas realizadas por la entidad transparente escapan a toda tributación. Es un supuesto colindante con el analizado en el subapartado 4.1.3, pero con la diferencia de que no se trata de evitar una deducción sin inclusión sino, sencillamente, la no tributación de una renta o, de otra manera, una doble no inclusión.

EJEMPLO 15

A (residente en Francia, alternativamente en Egipto) domina a B (residente en Polonia, alternativamente en Ucrania).

.../...

.../...

B es considerada transparente en la jurisdicción fiscal de su residencia, y contribuyente pleno en la jurisdicción de la entidad dominante.

El mandato correspondiente está contenido en el artículo 9 bis. De acuerdo con el mismo, la solución es la siguiente:

- Polonia incluirá la renta obtenida por B.
- Francia no incluirá la renta obtenida por B, en ningún caso.

En efecto, el mandato del artículo 9 bis se dirige, exclusivamente, al Estado miembro en el que reside la entidad transparente, según su legislación, la cual es una entidad híbrida, por cuanto en la jurisdicción fiscal donde reside la entidad dominante o en las que lo hacen las entidades que tienen en la misma un interés, directo o indirecto, al menos del 50%, es considerada contribuyente pleno, y consiste en que dicho Estado miembro debe hacerla tributar, de forma tal que *la entidad híbrida será considerada como residente de ese Estado miembro y tributará por su renta en la medida en que esta renta no tribute de otra forma con arreglo a las leyes del Estado miembro ni de ninguna otra jurisdicción.*

El mandato obliga, antes que a realizar un ajuste, a sujetar a tributación a la entidad residente en algún Estado miembro afectada por la totalidad de su renta. El efecto práctico es equivalente a la supresión del régimen de transparencia fiscal. Sin embargo, de ahí no se sigue que los Estados miembros deban suprimir el régimen de transparencia fiscal, sino matizar su aplicación cuando concurren tres circunstancias:

- La entidad residente está en relación de asociación con otra u otras no residentes, que la dominan.
- La jurisdicción fiscal de la entidad o entidades asociadas dominantes califican a la entidad dominada como contribuyente pleno. Esta jurisdicción fiscal podrá estar, o no, en el perímetro de la Unión Europea.
- La renta de la entidad dominada no tributa en absoluto, de manera tal que si lo hiciere en sede de otro u otros contribuyentes, cualquiera que fuere el lugar de su residencia, no se aplicaría el mandato.

La tributación así configurada excluye, lógicamente, cualquier ajuste en relación con una eventual situación de deducción y no inclusión (punto 29 de la exposición de motivos).

El mandato del artículo 9 bis no se aplica a las instituciones de inversión colectiva. De esta manera, las rentas de las instituciones de inversión colectiva podrán sustraerse a tributación en

sede de la jurisdicción fiscal en la que están constituidas y también en sede de la jurisdicción fiscal en la que residen sus socios o partícipes. Sin embargo, lo habitual será, en estos casos, que la ventaja fiscal se limite al puro diferimiento, por cuanto la renta derivada del reembolso de la participación normalmente tributará en sede del socio o partícipe. La ventaja fiscal del diferimiento es importante, en particular, como acontece en el caso de la inversión colectiva, cuando es el propio partícipe el que controla el momento de la tributación, mediante el ejercicio del reembolso.

Mas no todas las instituciones de inversión colectiva o fondos de inversión escapan al mandato, sino tan solo aquellos *de amplia titularidad, con una cartera diversificada de valores y sujeto a reglamentación de protección de los inversores en el país en el que esté establecido*.

Se notará que la norma no se remite a la Directiva 2009/65/CE por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, sino que acota un grupo de instituciones de inversión colectiva, sobre la base de la nota relevante, pero jurídicamente indeterminada, de la amplia titularidad.

4.6.2.2. Comentarios sobre el mandato

Al igual que sucedía en el caso anterior, el mandato solo se entiende en cuanto dirigido a neutralizar las normas tributarias de aquellos Estados miembros que puedan ser aprovechadas para producir el efecto de no tributación de una renta. Se puede intuir que estas normas tributarias habrán sido diseñadas, generalmente, para ofertar vehículos propiciatorios para albergar rentas sin tributación.

4.6.2.3. Legislación española

En la Ley 27/2014 tributan en régimen de atribución o transparencia las entidades en régimen de atribución (art. 6), las agrupaciones de interés económico españolas (art. 43), las agrupaciones de interés económico europeas (art. 44) y las uniones temporales de empresas (art. 45). Además, aun cuando no tributen en ese régimen, pueden producir efectos análogos, bajo determinadas circunstancias, las entidades de tenencia de valores extranjeros (arts. 107 y 108), las sociedades de capital riesgo (art. 50), las SOCIMI (Ley 11/2009) y las instituciones de inversión colectiva.

El campo de las entidades en régimen de atribución, del artículo 6 de la Ley 27/2014, ha quedado mermado a raíz de que las sociedades civiles con objeto mercantil hayan pasado a ser contribuyentes plenos. En cualquier caso, las rentas de estas entidades tributan con arreglo a las leyes fiscales españolas, sean las del impuesto sobre sociedades (art. 6 Ley 27/2014), las del IRPF (art. 86 Ley 35/2006) o las del IRNR (arts. 35 y 36 TRLIRNR).

Por tanto, las entidades en régimen de atribución no están afectadas por lo previsto en el artículo 9 bis de la directiva antihíbridos.

Las rentas de las agrupaciones de interés económico españolas tributan en sede de la propia entidad, de acuerdo con las reglas generales del impuesto sobre sociedades, por la parte de base imponible correspondiente a los socios no residentes en territorio español, en tanto que la correspondiente a los socios residentes lo hará, mediante imputación a los mismos, sea por el impuesto sobre sociedades o por el IRPF (art. 43 Ley 27/2014). Este mismo régimen se aplica a las uniones temporales de empresas (art. 45 Ley 27/2014).

Por tanto, las agrupaciones de interés económico españolas y las uniones temporales de empresas tampoco están afectadas por lo previsto en el artículo 9 bis de la directiva antihíbridos.

Otro tanto cabe decir respecto de las agrupaciones de interés económico europeas, en la medida en que la actividad realizada por los socios no residentes en territorio español a través de la agrupación sea determinante de la existencia de un establecimiento permanente, lo cual será el supuesto normal, habida cuenta del objeto de estas entidades (art. 44 Ley 27/2014).

Por otra parte, la agrupación europea de interés económico no es apta para determinar situaciones híbridas, en la medida en que sus rentas reciben un tratamiento fiscal igual en todos los Estados miembros, y sus socios son residentes en los mismos. En este sentido, los socios residentes en territorio español de agrupaciones europeas de interés económico residentes en otro Estado miembro tributarán por el impuesto sobre sociedades o por el IRPF, por la porción de rentas obtenidas por la agrupación que les sea imputable.

En consecuencia, las agrupaciones europeas de interés económico no estarán afectadas por el artículo 9 bis de la directiva antihíbridos.

Las entidades de tenencia de valores extranjeros son contribuyentes del impuesto sobre sociedades, de manera tal que, en principio, quedan al margen del artículo 9 bis de la directiva antihíbridos. Sin embargo, cuando la renta de la entidad de tenencia de valores extranjeros se nutre de dividendos y plusvalías de cartera exentas por aplicación de lo previsto en el artículo 21 de la Ley 27/2014, y los perceptores de los dividendos son no residentes, no hay tributación efectiva alguna, por cuanto el beneficio distribuido *no se entenderá obtenido en territorio español* (art. 108 c) Ley 27/2014). Ciertamente, tampoco la habrá en relación con las entidades residentes en territorio español, pero ese es el efecto típico del método de exención para eliminar la doble imposición económica internacional.

El mismo comentario cabe en relación con las entidades de capital-riesgo, por cuanto, de una parte, su tributación efectiva por el impuesto sobre sociedades puede llegar a ser nula al amparo del artículo 21 de la Ley 27/2014, o casi nula tratándose de rentas acogidas a la bonificación del artículo 50.1 de la Ley 27/2014 y, de otra, porque la distribución sobre el beneficio distribuido podrá disfrutar de la exención del artículo 21.1 de la Ley 27/2014 y, tratándose de socios no residentes, porque los beneficios distribuidos *no se entenderán obtenidos en territorio español* (art. 50.3 b) Ley 27/2014).

Con todo, ni la entidad de tenencia de valores extranjeros ni la sociedad de capital riesgo pueden ser consideradas entidades híbridas en el sentido del artículo 9 bis de la directiva antihíbridos.

La SOCIMI tributa, por el impuesto sobre sociedades, al tipo de gravamen cero, pero está sujeta, respecto de los dividendos distribuidos a los socios que participen, al menos, en el 5% y que tributen a un tipo de gravamen inferior al 10%, a un gravamen especial del 19% que tiene la consideración de cuota del impuesto sobre sociedades, sin que sea aplicable la exención del artículo 21 de la Ley 27/2014 respecto de los referidos dividendos, los cuales, tratándose de perceptores no residentes, se sujetan a las reglas generales del IRNR (arts. 9 y 10 Ley 11/2009). Este régimen fiscal, en conjunción con la exención matriz-filial (art. 14.1 h) TRLIRNR), depara una tributación nula, si bien es cierto que la sentencia Wereldhave podría ponerla en cuestión⁷. Nótese la relevancia de este régimen fiscal que, en definitiva, y a salvo de la interpretación que se dé a la sentencia citada, implica, nada más y nada menos, que la exención de las rentas derivadas de la actividad económica consistente en la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, a favor de entidades residentes en Estados miembros de la Unión Europea.

No obstante, la SOCIMI no tiene la consideración de entidad híbrida en el sentido del artículo 9 bis de la directiva antihíbridos.

Puesto que las instituciones de inversión colectiva son contribuyentes plenos del impuesto sobre sociedades no parece que incidan en el supuesto de hecho del artículo 9 bis de la directiva antihíbridos. Sin embargo, la tributación por el impuesto sobre sociedades es puramente simbólica, ya que el tipo nominal de gravamen es el 1% (art. 29.4 Ley 27/2014), si bien la tributación se producirá con el reembolso de la participación, excepto si el perceptor es residente en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (art. 14.1 i) TRLIRNR), de manera tal que, al igual que sucedía en las SOCIMI, las normas aludidas configuran una fiscalidad privilegiada.

Por otra parte, las instituciones de inversión colectiva, en todo caso, estarían amparadas por la excepción contenida en el artículo 9 bis.2, con tal de que reunieran las notas de amplia titularidad, cartera diversificada y protección de los inversores, lo que parece está garantizado, al menos

⁷ La sentencia Wereldhave (STJUE de 8 de marzo de 2017, asunto C-448/15 –NFJ065784–) plantea la cuestión de la aplicación de la directiva matriz-filial respecto de los dividendos distribuidos por una SOCIMI, acogida a la Ley 11/2009, percibidos por entidades residentes en la Unión Europea. Dicha sentencia ha interpretado que una tributación a tipo de gravamen cero excluye la aplicación de la misma, por cuanto no concurre el supuesto de doble imposición a cuya superación está consagrada la norma comunitaria.

Pues bien, la SOCIMI tributa al tipo de gravamen cero, si bien los dividendos, a cuya distribución está obligada, determinan un gravamen del 19% a cargo de la propia SOCIMI, de manera tal que no tributaría, realmente, a tipo cero. Ahora bien, el gravamen del 19% solo se aplica respecto de participaciones iguales o superiores al 5% y cuando el perceptor tributa a un tipo de gravamen inferior al 10%. Por tanto, es posible que partícipes residentes en la Unión Europea perciban un dividendo que no haya soportado tributación alguna.

En tal caso se plantea si procede la aplicación de la directiva matriz-filial, a la luz de la sentencia citada.

Sobre este punto puede consultarse «Interpretación del concepto "Sociedad de un Estado miembro" contenido en la directiva matriz-filial en los casos de sujeción al impuesto a un tipo cero de gravamen» (María del Carmen CÁMARA BARROSO, *RCyT*. CEF, núm. 412, julio 2017).

en las dos últimas notas, por la legislación sobre instituciones de inversión colectiva. Por lo que se refiere a la nota de amplia titularidad, un indicio son los 500 socios exigidos por el artículo 94 de la Ley 35/2006, concerniente a la reinversión.

Con todo, se reitera que las instituciones de inversión colectiva son contribuyentes plenos del impuesto sobre sociedades.

4.6.3. Asimetrías relacionadas con la residencia fiscal

4.6.3.1. Descripción del mandato

Cuando una entidad es considerada contribuyente en dos, o más, jurisdicciones fiscales, puede presentarse un supuesto de doble deducción, pivotando sobre la misma entidad. Nótese que en este caso de doble deducción, aunque hay dos jurisdicciones fiscales implicadas, no se presenta la dualidad típica de jurisdicciones fiscales propia del supuesto típico de doble deducción, esto es, la jurisdicción fiscal del ordenante y la jurisdicción fiscal del inversor.

EJEMPLO 16

A recibe un préstamo de una entidad de crédito cuyos intereses se compensan con las rentas de los grupos fiscales a los que pertenece en dos jurisdicciones fiscales (Francia y Polonia, alternativamente Francia y Ucrania).

El mandato está contenido en el artículo 9 ter. De acuerdo con el mismo, la solución es la siguiente:

- Si concurre Francia con Ucrania, Francia debe denegar la deducción.
- Si concurre Francia con Polonia, denegará la deducción uno u otro país, según lo que resulte del convenio para evitar la doble imposición que sea aplicable.

En efecto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 ter, *el Estado miembro del contribuyente denegará la deducción cuando la otra jurisdicción permita que la deducción duplicada se compense con rentas que no son de doble inclusión*. La referencia a las rentas de doble inclusión no es una peculiaridad de esta asimetría, pues responde a la propia contextura de la doble deducción.

Cuando las dos jurisdicciones fiscales sean Estados miembros, corresponde denegar la deducción al *Estado miembro en el que el contribuyente no sea considerado residente en virtud de un tratado de doble imposición entre los dos Estados miembros*.

4.6.3.2. Comentarios sobre el mandato

Normalmente, este supuesto de asimetría híbrida se solventará mediante la aplicación de las normas de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, destinadas a dirimir los conflictos de doble imposición (art. 4.3 Modelo de Convenio de la OCDE). En tal caso, el supuesto de asimetría híbrida desaparecerá. El criterio adoptado en la Convención Multilateral, consistente en la aplicación del procedimiento amistoso, debería allanar el camino de la solución, pero debe recordarse que el precepto correspondiente no reviste la categoría de estándar mínimo.

Este supuesto se corresponde con el caso *Dual Consolidated Companies* del informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS. La regularización que la directiva antihíbridos ha previsto está en sintonía con la respuesta primaria, única que establece el citado informe, con la peculiaridad de que encomienda, como no podría ser de otra manera, la regularización a la jurisdicción fiscal del Estado miembro.

Junto al caso de doble residencia, aparece el de las entidades constituidas en una determinada jurisdicción fiscal pero que, de acuerdo con sus leyes fiscales, no residen en la misma, sin que lo hagan, debido a sus propias características, en otra jurisdicción fiscal, de manera tal que las rentas registradas en este tipo de entidades no soportan tributación alguna.

A este supuesto, que se podría denominar de doble no residencia fiscal, no se refiere el artículo 9 ter, a pesar de que su efecto práctico es el de doble no inclusión, excepto si la renta en cuestión fuere capturada por una norma sobre transparencia fiscal internacional.

Un caso análogo es el de la entidad constituida en una jurisdicción fiscal de tributación normal, pero cuya residencia fiscal no se halla en la misma sino en otra distinta, debido a las reglas determinantes de dicha residencia, por ejemplo, constitución en Irlanda y residencia fiscal en Bermudas, de manera tal que la renta tributará en Bermudas, donde, por cierto, la imposición sobre los beneficios es nula⁸.

A este supuesto, que se podría denominar de residencia fiscal desviada, tampoco se refiere el artículo 9 ter, a pesar de que su efecto práctico es la doble no inclusión, excepto, igualmente, si la renta en cuestión fuere capturada por una norma sobre transparencia fiscal internacional.

4.6.3.3. Legislación española

La legislación española puede crear supuestos de doble residencia, en cuanto contiene un amplio abanico de puntos de conexión (art. 8.1 Ley 27/2014). La importante red de convenios suscritos por España permitirá superar bastantes supuestos de doble residencia.

⁸ FUEST y otros: *Profit Shifting and Aggressive Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*. ZEW. Bermuda está calificada por el Foro Global sobre transparencia e intercambio de información fiscal como *largely compliant*.

Por otra parte, la regulación española de la residencia fiscal no propicia la constitución en España de entidades residentes en otras jurisdicciones fiscales, o incluso en ninguna, de manera que no da pie a este tipo de irregularidad.

5. EXCEPCIONES

5.1. OPERADOR FINANCIERO (ART. 2.9 A) PÁRRAFO SEGUNDO)

Son operadores financieros las personas o entidades dedicadas a la *actividad de comprar y vender con regularidad instrumentos financieros por cuenta propia a los efectos de obtener un beneficio*. Pues bien, el efecto de deducción sin inclusión que, eventualmente, pudiera derivarse de una transferencia híbrida introducida en el mercado, esto es, la configurada por el operador financiero en el curso ordinario de su actividad profesional y no como parte de un mecanismo estructurado no dará lugar a una asimetría híbrida a condición de que *la jurisdicción fiscal del ordenante obligue al operador financiero a incluir como renta todos los importes percibidos en relación con el instrumento financiero transferido* (art. 2.9 a) párrafo segundo).

5.2. ASIMETRÍAS HÍBRIDAS MEDIANDO JURISDICCIONES FISCALES TERCERAS (ART. 9.4 A)

Los Estados miembros podrán optar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.4 a) por no regularizar, en cuanto jurisdicción fiscal del inversor, las asimetrías híbridas realizadas por medio de entidades híbridas o establecimientos permanentes, en el sentido de las letras b), c), d) o f) del párrafo primero del artículo 2.9.

De esta manera, los Estados miembros podrán no ejercer la función correctora de aquella asimetría híbrida realizada con la participación de contribuyentes residentes o ubicados en jurisdicciones fiscales de Estados terceros, en calidad de ordenantes.

No toda asimetría híbrida está amparada por la opción. Lo está la asimetría híbrida con efecto de deducción sin inclusión, pero no de doble deducción, ejecutada mediante entidad híbrida o establecimiento permanente, pero no mediante instrumento financiero híbrido. Tampoco lo están las asimetrías híbridas especiales.

5.3. ASIMETRÍAS HÍBRIDAS ASOCIADAS A INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS PARA ABSORBER PÉRDIDAS (ART. 9.4 B)

Los Estados miembros, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.4 b), podrán, hasta el 31 de diciembre de 2022, optar por no regularizar las asimetrías híbridas determinantes de deducción

sin inclusión, resultante de un pago de intereses, cuando el instrumento financiero utilizado, tenga componentes de *conversión, recapitalización interna o de depreciación a nivel de la empresa matriz*, y no forme parte de un *mecanismo estructurado*, cuya finalidad sea *satisfacer los requisitos de capacidad de absorción de pérdidas al sector bancario*, a condición de que *la deducción global neta para el grupo consolidado en el marco del acuerdo no supere el importe que habría sido si el contribuyente hubiera emitido tal instrumento financiero directamente al mercado*.

Esta excepción se aplica a las jurisdicciones fiscales del ordenante y del inversor.

6. OTROS ASPECTOS RELACIONADOS CON LAS ASIMETRÍAS HÍBRIDAS

6.1. LA DEDUCCIÓN ALLOWANCE CORPORATE EQUITY (ACE)

La deducción ACE es una partida extracontable que minorra la base imponible en el importe resultante de aplicar a los fondos propios la tasa de rendimiento de las inversiones libres de riesgo. Su fundamento económico, establecido por el Informe Mirrlees (2011)⁹, reside en gravar la renta económica, de manera tal que el impuesto no desaliente la inversión¹⁰. La propuesta de directiva relativa a una base imponible común la recoge en su artículo 11, bajo la denominación de *bonificación en concepto de crecimiento e inversión (BCI)*. Actualmente está vigente en algunos países tales como Bélgica, Italia y Suiza.

La deducción ACE implica un gasto para la entidad concernida sin la contrapartida de un ingreso en los socios o accionistas. Determina, por tanto, un efecto de deducción sin inclusión. Ciertamente, este efecto podría subsanarse en la medida en que los dividendos percibidos por los socios o accionistas tributasen en sede de los mismos, pero esto no puede garantizarlo la jurisdicción fiscal que tiene establecida la deducción ACE.

La asimetría de instrumento financiero híbrido se produce, como es sabido, porque el pago realizado al socio o accionista tiene la consideración de gasto en la jurisdicción fiscal del ordenante y no se incluye como ingreso en la jurisdicción fiscal del inversor, por causa de diferencias de calificación.

La deducción ACE no genera un gasto en función de un pago, sino en razón a la asignación de una tasa de rendimiento a los fondos propios, determinante de una partida fiscalmente deducible, ni está vinculada a la realización de un pago en concepto de distribución de beneficios. La deducción ACE, por tanto, no puede ser tachada de crear una asimetría mediante instrumento financiero híbrido¹¹.

⁹ VIÑUELA DÍAZ, J. (coord.): *Diseño de un sistema tributario. Opciones para una reforma del sistema tributario español*, Fundación Ramón Areces.

¹⁰ ALBI, E.: *Criterios para una reforma del Impuesto sobre Sociedades*, FEDEA, 2017/12.

¹¹ CONCHA CARBALLIDO, C.: *Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2016.

Dicho esto, es lo cierto que sí puede provocar el efecto propio de una asimetría híbrida, esto es, deducción sin inclusión, aunque sea de manera parcial, por cuanto implica un gasto fiscal inherente a los fondos propios por la participación en los cuales los socios obtienen dividendos. En este sentido, puede configurarse el efecto de deducción sin inclusión, propio de la asimetría mediante instrumento financiero híbrido, en la medida en que los dividendos se hallen exentos.

También puede provocar el efecto propio de una asimetría híbrida importada. Así, la entidad matriz capitaliza a una entidad intermedia que financia mediante préstamos a otras entidades del grupo y distribuye el dividendo a la matriz. La entidad intermedia no tributará, o lo hará parcialmente debido a la deducción ACE, en tanto que la matriz no tributará respecto del dividendo si puede acogerse, en la jurisdicción fiscal donde resida, al método de exención.

La deducción ACE podría procurar oportunidades de planificación fiscal. De ello es consciente el proyecto normativo propuesto por la Comisión, y de aquí que el artículo 11.6 apodere a la Comisión para adoptar actos delegados *con vistas a establecer disposiciones más detalladas contra la elusión fiscal*, a cuyo efecto señala hasta ocho ámbitos *pertinentes para la BCI*. Algunos de esos ámbitos guardan cierta relación con las asimetrías híbridas.

La letra g) del artículo 11.6 se refiere a las *estructuras de double dipping (doble deducción) que combinan la deucibilidad de los intereses y las deducciones previstas en el marco de la BCI*.

En efecto, si una entidad de un grupo toma financiación de una entidad de crédito y realiza una aportación a título de capital a otra del grupo, se solaparán la deducción de los intereses pagados a la entidad de crédito con la deducción ACE, siempre que las dos entidades concernidas residan en distinta jurisdicción fiscal, de manera tal que la entidad prestataria lo haga en aquella que no tenga establecida la deducción ACE, ya que, en caso contrario, la aportación minora la base de cálculo de la deducción ACE, y la beneficiaria de la aportación lo haga en aquella que sí la tiene establecida.

EJEMPLO 17

A (residente en Ucrania) toma un préstamo de una entidad de crédito (100 principal, 2 %) y aporta el importe recibido a título de capital a B (residente en Bélgica). B paga dividendos a A para cubrir los intereses pagados a la entidad de crédito. La solución es la siguiente:

- A registra un gasto financiero por importe de 2 (100/2 %). Percibe dividendos por 2, en régimen de exención.
- B registra una deducción ACE por importe de 2 (100/2 %, art. 11.5 propuesta de directiva).

.../...

.../...

Si A hubiera sido residente en algún Estado miembro, bajo el escenario que quedaría configurado tras la aprobación de la directiva sobre base imponible común, el doble cómputo no se habría producido por cuanto la aportación determina una minoración de la base de cálculo de la deducción ACE (art. 11.1, propuesta de directiva), llegando incluso a ser imponible *un importe igual al rendimiento definido sobre el decremento de la base de recursos propios BCI* (art. 11.3, propuesta de directiva).

La vista del ejemplo precedente trae ecos de las asimetrías híbridas. En efecto, dos entidades asociadas, dos jurisdicciones fiscales, un pago que no genera ingreso inculible... ¿Se está ante una asimetría híbrida? La respuesta es negativa, por cuanto ni media un instrumento financiero híbrido, ni una entidad híbrida, pero los efectos son los propios de la asimetría de doble deducción. El texto de la propuesta de directiva sobre base imponible común es revelador: *double dipping (doble deducción)*.

El mismo resultado se hubiera obtenido mediante la constitución de una entidad filial, a la que se aporta, en concepto de capital, la financiación recibida de la entidad de crédito (art. 11.6 e), propuesta de directiva).

Y cabría, incluso, un triple efecto, cuando lo que se aporta es una cartera de valores no determinante de una relación de asociación (si hay relación de este tipo disminuye la base de cálculo de la deducción ACE) cuya adquisición ha sido financiada, por parte de la entidad aportante, mediante un crédito.

EJEMPLO 18

A (residente en Ucrania) toma un préstamo de una entidad de crédito (100 principal, 2 %), con el que adquiere acciones no determinantes de la relación de asociación, y las aporta a B (residente en España). B paga dividendos a A para cubrir los intereses pagados a la entidad de crédito.

La solución es la misma que la del ejemplo n.º 17, pero con un matiz relevante, a saber, que los dividendos percibidos por B también estarán exentos al ser el valor de adquisición de la cartera superior a 20 (millones de euros) y, lo que es más significativo, el porte de finalidad fiscal de la operación es palmario.

La deducción ACE es un buen instrumento para moderar los efectos adversos del impuesto sobre sociedades en la inversión pero, lamentablemente, concede oportunidades al arbitraje fiscal. Este arbitraje podrá desplegar efectos similares al de las asimetrías híbridas por más que, desde luego, en modo alguno quepa identificar la deducción ACE con un instrumento financiero híbrido.

6.2. LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

La reserva de capitalización, del artículo 25 de la Ley 27/2014, al igual que la deducción ACE, merma la base imponible mediante una partida extracontable, por más que su efecto económico sea totalmente diverso. En efecto, la deducción ACE pretende que el impuesto sobre sociedades grave la renta económica y la reserva de capitalización intenta fomentar la autofinanciación.

La reserva de capitalización puede provocar el efecto de deducción sin inclusión, en la medida en que, tras el transcurso del periodo de mantenimiento de cinco años, se distribuya en concepto de dividendo y no tribute en sede del perceptor, generalmente por aplicación de un método de exención para eliminar la doble imposición económica.

Sin embargo, tampoco aquí puede entreverse la figura de la asimetría híbrida, por cuanto ni concurre el instrumento financiero híbrido ni hay atisbo de que la reserva de capitalización desvirtúe el carácter de contribuyente pleno de la entidad que la disfruta.

Nótese, por otra parte, que la reserva de capitalización, a diferencia de la deducción ACE, requiere la generación de fondos propios derivados de la obtención de beneficios, de manera tal que ofrece un flanco menor a las oportunidades de arbitraje en comparación con la deducción ACE.

6.3. LAS DIFERENCIAS DE VALOR EN OPERACIONES VINCULADAS

Una operación entre partes vinculadas puede dar lugar a un déficit de imposición, bajo la modalidad de deducción sin inclusión, en la medida en que una jurisdicción fiscal valore, a efectos fiscales, el servicio prestado de manera objetiva y la otra lo haga de manera directa. Así, en los denominados centros de coordinación, se valoraban los ingresos derivados de la prestación de servicios financieros internos mediante un porcentaje sobre saldos financieros, generalmente fijado mediante un acuerdo de valoración, mientras que las entidades prestatarias computaban el gasto financiero efectivamente pagado.

La legislación española, fuertemente enraizada en el principio de libre competencia (art. 18 Ley 27/2014), no da pie a estas prácticas y, en general, puede decirse que están en pleno retroceso, al menos en el ámbito de la Unión Europea. No obstante, el punto (22) de la exposición de motivos de la directiva antihíbridos se refiere a las mismas cuando afirma que *las diferencias de resultados fiscales que sean atribuibles a diferencia de valor imputado a un pago, también me-*

diante la aplicación de la transferencia de precios, no deben entrar dentro del ámbito de aplicación de las asimetrías híbridas.

La deducción sin inclusión, al menos parcial, no se deriva de una calificación distinta del instrumento financiero o de sus rendimientos, sino de una valoración distinta de dichos rendimientos, de manera tal que es claro que no concurren las notas definitorias de la asimetría híbrida.

6.4. LAS DIFERENCIAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL

Los ingresos y gastos se imputan temporalmente, debido a la influencia de las normas contables, de acuerdo con el principio de devengo. No obstante, cuando una jurisdicción fiscal aplica dicho principio y la otra el de caja, cual es el caso del artículo 11.4 de la Ley 27/2014, puede surgir, inicialmente, el efecto de deducción sin inclusión.

El punto (22) de la exposición de motivos entiende, como principio, que *no debe considerarse que estas diferencias temporales den lugar a asimetrías en los resultados fiscales pero*, seguidamente, matiza que *procede considerar que los pagos deducibles en virtud de un instrumento cuya inclusión en la renta no pueda esperarse razonablemente en un plazo razonable de tiempo den lugar a una asimetría híbrida si la deducción sin resultado de inclusión es atribuible a las diferencias en la calificación del instrumento financiero o los pagos realizados en virtud del mismo.*

Por tanto, junto a la deducción sin inclusión absoluta, puede existir la deducción sin inclusión dentro de un plazo razonable pero, obsérvese bien, las dos han de tener su fuente en *diferencias de calificación del instrumento o del pago realizado en virtud del mismo* (art. 2.9 a).

El artículo 2.9 a) describe lo que se entiende por *plazo razonable* en función del tiempo, esto es, *doce meses antes del final del periodo fiscal del ordenante*, y en función de las condiciones que *pueden preverse que se acuerden entre dos empresas independientes.*

Sin embargo, este precepto no aborda el significado de las *diferencias en la calificación*. La calificación implica encasillar un negocio jurídico concreto en uno de entre los ofrecidos por el ordenamiento jurídico. La diferencia de calificación surge cuando, ante un elenco similar de negocios jurídicos ofrecidos por los ordenamientos jurídicos de las dos jurisdicciones fiscales concernidas, el encasillamiento es diferente, y de ahí se derivan consecuencias fiscales también diferentes.

Pues bien, cuando de esa calificación diferente se deriva la consecuencia de una deducción sin inclusión absoluta o sin inclusión inmediata sino diferida en el tiempo y ese tiempo no es un *plazo razonable*, se está ante una asimetría híbrida de deducción sin inclusión. Sin embargo, si la calificación ante las dos jurisdicciones fiscales es homogénea, las diferencias de imputación temporal serán irrelevantes, a efectos de la configuración de la asimetría híbrida, aunque el efecto práctico fiscal sea el mismo.

EJEMPLO 19

A (residente en Francia) cede a B (residente Alemania) el uso de un elemento del intangible, con precio pagable al vencimiento de la operación. Las dos jurisdicciones fiscales califican el negocio jurídico como arrendamiento financiero. Francia imputa el ingreso al cobro y Alemania imputa el gasto financiero a lo largo del tiempo de utilización del activo y admite la deducción de las cuotas de amortización. A y B están en relación de asociación.

No hay asimetría híbrida, por cuanto las dos jurisdicciones fiscales califican el negocio jurídico como arrendamiento financiero.

EJEMPLO 20

A (residente en Francia) cede a B (residente Alemania) el uso de un elemento del intangible, con precio pagable al vencimiento de la operación. La jurisdicción fiscal alemana califica el contrato como arrendamiento financiero y admite el gasto financiero a medida del devengo así como la deducción de las cuotas de amortización, en tanto que la jurisdicción fiscal francesa lo califica como arrendamiento e imputa el ingreso al cobro. A y B están en relación de asociación. La duración del contrato excede del plazo que normalmente se acuerda entre empresas independientes.

Hay asimetría híbrida en el sentido del artículo 2.9 a), que debe regularizarse mediante la aplicación de lo previsto en el artículo 9.2, de manera tal que la jurisdicción del ordenante, esto es, Alemania, debe ajustar positivamente los gastos devengados. No obstante, para evitar el exceso de imposición que se produciría cuando Francia computara el ingreso, lo apropiado sería que Alemania, en ese momento, admitiera la deducción de los gastos, tanto financieros como de cuotas de arrendamiento, regularizados en periodos impositivos precedentes.

6.5. EL DESTINATION-BASED CASH-FLOW TAX (DBCFT)

En junio de 2016, *House Republicans* emitió un *blueprint*¹² cuya propuesta estrella era excluir de tributación por el impuesto que grava los beneficios de las empresas la renta correspondiente a las exportaciones de las empresas norteamericanas.

¹² REICHTER y URKEN: «The Border Adjustment: What Companies Need to Know», *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, 2017.

Dependiendo de la profundidad del ajuste en frontera, la exención podría ir desde la renta neta imputable a las exportaciones hasta la renta ganada por todos los factores que han contribuido a la producción exportada, pasando por el valor añadido imputable a la empresa exportadora. Un ajuste típico del IVA implicaría excluir de la base imponible del impuesto sobre sociedades los ingresos imputables a la exportación e incluir el valor de las importaciones. De esta manera, el impuesto sobre sociedades se acercaría a un IVA, pero con deducción de los gastos de personal y asimilados¹³.

Ahora bien, la renta que así queda excluida de tributación no tributará en sede de las empresas importadoras, a menos que las restantes jurisdicciones fiscales desfilen al paso que, eventualmente, impondría la jurisdicción fiscal norteamericana, de manera tal que procederían a una modificación de sus respectivos impuestos sobre los beneficios de las empresas en el sentido DBCFT.

¿Se está ante una asimetría híbrida superlativa?

Desde luego, el efecto de doble no inclusión se produce. El efecto que provoca el DBCFT se asemeja a la asimetría híbrida por establecimiento permanente no computado del artículo 9.5 de la directiva antihíbridos. En este supuesto de asimetría híbrida, la renta de la actividad exterior no se grava ni en la jurisdicción fiscal de destino (no hay establecimiento permanente) ni en la de salida (exención de las rentas de establecimiento permanente). En la DBCFT tampoco se grava la renta de la actividad exterior ni en la jurisdicción fiscal de destino (no hay establecimiento permanente) ni en la de salida (ajuste en frontera).

Sin embargo, es claro que la doble no inclusión no procedería de una calificación divergente, sino de la contraposición de dos sistemas de impuesto sobre los beneficios de las empresas diferentes en lo concerniente a las actividades exteriores.

En fin, la otra cara de este sistema es la doble imposición que se produciría en relación con las operaciones de las empresas importadoras norteamericanas.

Doble imposición de los flujos de importación y no imposición de los flujos de exportación sería, en relación con las empresas norteamericanas, el amargo fruto de la DBCFT, con la consiguiente inconsistencia respecto de los principios en los que se asientan los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y, desde luego, la preterición de la filosofía que anima al proyecto BEPS, cuyo punto de referencia es un sistema de tributación internacional de los beneficios donde los mismos han de ser gravados por la jurisdicción fiscal donde tengan su residencia las entidades, con independencia del lugar de residencia de las personas o entidades destinatarias de los bienes y servicios producidos por las mismas.

¹³ AVI-YONAH, R. y CLAUSING, K.: *Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint* [en línea], University of Michigan Law and Economics Research Paper No. 16-029. Ann Arbor, Michigan 2016 [consulta de 3 de marzo de 2017]. Disponible en web: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2884903>.

7. LAS RESONANCIAS DE LAS OPERACIONES A DECLARAR POR INTERMEDIARIOS FISCALES

Recientemente, la Comisión ha presentado una propuesta de directiva, por la que se modifica, una vez más, la Directiva 2011/16/UE, al objeto de incluir en el ámbito del intercambio de información aquella que deberán obtener los Estados miembros de los profesionales del asesoramiento fiscal, denominados intermediarios en el texto comunitario, concerniente a ciertos *mecanismos transfronterizos*¹⁴. Se identifican estos mecanismos mediante las denominadas *señas distintivas*¹⁵. Pues bien, las señas distintivas de la letra C, específicamente vinculadas a operaciones transfronterizas, guardan una concomitancia notable, atendiendo a los efectos que provocan, con las asimetrías híbridas. A tal punto esto es así que, precisamente, un mecanismo a declarar, entre otros, es aquel que determine una asimetría híbrida, con países terceros, en el sentido de la directiva antihíbridos.

Son esos otros mecanismos los que merecen un comentario, pues prestan una ayuda muy eficaz para delimitar el sentido de la asimetría híbrida.

Los mecanismos aludidos son los que tienen por efecto la deducción de un gasto en sede de un sujeto pasivo estando el correlativo ingreso sujeto a un régimen fiscal nulo o privilegiado entre empresas asociadas, debido a alguna de las siguientes causas¹⁶:

- *El destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal.*
- *Aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, esta última: i. no aplica ningún impuesto de sociedades; o ii. aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o a un tipo legal inferior a la mitad de la media de los tipos legales del impuesto de sociedades en la Unión, tal como se fija al final del año natural anterior; o iii. figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido valoradas por los Estados miembros de forma colectiva o en el marco de una organización internacional como jurisdicciones que aplican regímenes fiscales nocivos; c) el pago se beneficia de una exención parcial o total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales; d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario reside a efectos fiscales.*

También deben ser comunicadas por los intermediarios fiscales aquellas operaciones que deparen la amortización del mismo activo en sede de dos entidades residentes en jurisdicciones

¹⁴ COM (2017) 335 final.

¹⁵ Anexo. Señas distintivas.

¹⁶ LÓPEZ RIBAS, S.: *Propuesta de Directiva para la comunicación e intercambio de estructuras de planificación fiscal potencialmente agresiva.*

fiscales distintas. Este supuesto puede darse en los contratos de arrendamiento financiero, cuando una jurisdicción lo califica como préstamo y otra como arrendamiento. Este caso, sin embargo, sí podría estar comprendido en el ámbito de aplicación de la directiva antihíbridos, pues media un instrumento financiero, una calificación divergente y, eventualmente, la circunstancia de acuerdo estructurado o relación de asociación.

Todos estos mecanismos procuran el efecto de deducción y no ingreso, total o parcial, propio de las asimetrías híbridas tipificadas en la directiva antihíbridos, pero no caen necesariamente dentro de su ámbito de aplicación, por cuanto dicho efecto no se logra a través de los medios y circunstancias tipificados en ella.

Cuestión distinta es que estas operaciones puedan ser combatidas, habida cuenta de las circunstancias del caso, mediante las normas antiabuso de carácter general, o que no deban serlo, por realizarse en el curso normal de las actividades económicas, sin mediar artificio de propósito fiscal adverso al espíritu y finalidad de las normas fiscales concernidas.

Más allá de las disquisiciones precedentes, lo que interesa destacar es que existen operaciones o situaciones que deparan el efecto de la asimetría híbrida pero que no caen dentro del campo de aplicación de la directiva sobre asimetrías híbridas. En este sentido, la directiva antihíbridos podría, inopinadamente, abrir un espacio de aparente legitimidad que, con todo, no debería ocluir la aplicación de las normas antiabuso de carácter general, cuando así procediere.

8. LOS CONVENIOS BILATERALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

A diferencia de la Acción 2 del proyecto BEPS, que aborda las cuestiones que las asimetrías híbridas plantean en relación con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, ofreciendo las pertinentes recomendaciones que, finalmente, han trascendido al Convenio Multilateral, la directiva antihíbridos omite toda consideración, lo que parece lógico pues, de otra forma, se hubiera podido producir una interferencia no deseable en el citado Convenio Multilateral.

8.1. RETENCIÓN SOBRE RENTAS

Dicho esto, es lo cierto que determinadas asimetrías híbridas suponen flujos de renta entre jurisdicciones fiscales, lo que plantea la cuestión de la regularización que deba practicarse, en relación con la aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Esos flujos, sean de intereses, dividendos, cánones o cualesquiera otros conceptos, se habrán producido, y respecto de los mismos podrán practicarse, en su caso, las retenciones correspondientes, de acuerdo con las previsiones contenidas en el convenio bilateral para eliminar la doble imposición que corresponda, aun cuando ese flujo de renta hubiere sido objeto de un ajuste por aplicación de una norma antihíbridos.

8.2. ATRIBUCIÓN DE RENTAS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El ajuste para cumplir con el mandato de la asimetría híbrida puede recaer sobre un establecimiento permanente. Siendo así que la atribución de renta es materia regulada en el convenio, podría entenderse que el referido ajuste ha de supeditarse a lo que prevea el convenio de que se trate. Así, si un gasto debe ser atribuido a un establecimiento permanente, cabe preguntarse si un ajuste por el concepto de asimetría híbrida, cuyo efecto práctico es anular ese gasto, chocaría con el convenio.

El punto 30 de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE establece una sutil distinción entre la atribución de gastos y su régimen de deducción, estando regida la primera materia por el convenio y la segunda por la legislación interna¹⁷.

Sobre la base de tal distinción se podría mantener que el mandato propio de la asimetría híbrida no versa sobre la atribución sino sobre la deducción, evitándose así el conflicto.

8.3. EXENCIÓN PARA RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Cuando el ajuste para cumplir con el mandato de la asimetría híbrida recae sobre la jurisdicción fiscal de la casa central, y media un convenio que establezca el método de exención, se podría entender que la exención debería inhibir la práctica del referido ajuste.

El artículo 9.5, en relación con el establecimiento permanente no computado, establece que el ajuste no se practicará cuando *el Estado miembro esté obligado a practicar una exención a la renta en virtud de un tratado de doble imposición firmado por el Estado miembro con un tercer país*.

La regla precedente versa sobre el establecimiento permanente no computado, pero no sobre el resto de las asimetrías híbridas que pivotan sobre las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente o de los establecimientos permanentes entre sí. No se puede, por tanto, extenderla a estos casos.

La asimetría híbrida mediante establecimiento permanente implica, bien la doble deducción o la deducción sin inclusión, en los dos casos sin que tal deducción se haya compensado con renta

¹⁷ *El apartado 2 determina los beneficios imputables a un establecimiento permanente a los efectos de la norma contenida en el apartado 1, que distribuye las potestades tributarias en relación a los mismos. Una vez que se han determinado los beneficios imputables a un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 2 del artículo 7, la legislación interna de cada Estado contratante será quien determine si tales beneficios deben someterse a imposición y en qué medida, siempre que esta determinación sea conforme con lo previsto en el apartado 2 y con las restantes disposiciones del Convenio. El apartado 2 no trata sobre si los gastos son deducibles en el momento de calcular la renta imponible de la empresa en cualquiera de los Estados contratantes. Las condiciones para la deducibilidad de los gastos es materia que compete a las legislaciones internas, con sujeción a las disposiciones del Convenio y, en concreto, al apartado 3 del artículo 24 (véanse los párrafos 33 y 34 más adelante).*

de doble inclusión. Ahora bien, si el establecimiento permanente arroja renta positiva, es señal de que se ha producido tal compensación.

Por tanto, el conflicto entre el mandato propio de la simetría híbrida y el método de exención es más aparente que real. El conflicto podría acontecer si el convenio bilateral estableciera la imputación a la casa central de las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente, caso realmente esotérico.

8.4. EXENCIÓN PARA DIVIDENDOS (NO CUBIERTOS POR LA DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL)

En la asimetría de instrumento financiero híbrido, cuando la jurisdicción fiscal del ordenante no efectúa el ajuste, debe hacerlo la del inversor. El efecto práctico de este ajuste es negar la exención a un dividendo que, de otro modo, es decir, sin mediar el mandato sobre asimetría híbrida, podría haberla disfrutado.

El conflicto se resuelve otorgando primacía al mandato de la asimetría híbrida, por aplicación del principio de preferencia de la norma comunitaria sobre las normas internas de los Estados miembros, extensible, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

La solución no traumática de este conflicto pasa por excluir la aplicación del método de exención cuando la jurisdicción fiscal del ordenante califica la renta pagada como fiscalmente deducible. Este, en síntesis, es el pronunciamiento que se encuentra desarrollado en el informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS¹⁸, y que, por otra parte, ha sido recogido entre las opciones previstas en la Convención Multilateral¹⁹.

8.5. PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

Los mandatos sobre asimetrías híbridas afectan, potencialmente, a contribuyentes que están relacionados con otros contribuyentes residentes en una jurisdicción fiscal distinta. No afectan, por el contrario, a contribuyentes en los que no concurre esa circunstancia. De ahí deriva la preocupación por la discriminación.

Sin embargo, esos mandatos no efectúan distinciones por causa de nacionalidad, ni implican una tributación diferente respecto de las rentas de los establecimientos permanentes por relación a las entidades residentes, ni establecen criterios distintos de deducibilidad de los gastos

¹⁸ Capítulo 15. Interaction between part. I and tax treaties.

¹⁹ Partie II. Dispositifs Hybrides.

según que sean pagados a residentes o no residentes y, desde luego, el lugar de la residencia de los propietarios de las entidades concernidas es irrelevante.

Tal vez pudiera objetarse que el ajuste por asimetría híbrida puede surtir el efecto de negar la deducción de un gasto, y que ese ajuste contempla contribuyentes residentes o ubicados en jurisdicciones fiscales distintas, tal vez ligadas por un convenio bilateral para eliminar la doble imposición. Ahora bien, el ajuste no se fundamenta en la concurrencia de dos jurisdicciones fiscales distintas, sino en evitar situaciones de no imposición, si bien acotadas por ciertas características, entre las que se encuentra la concurrencia de jurisdicciones fiscales distintas.

Los mandatos sobre asimetrías híbridas, por sí mismos, no crean situaciones de doble imposición, sino que tratan de evitar situaciones de no tributación. Cuestión distinta es que la aplicación incorrecta de dichos mandatos, básicamente por carencias de información, pueda deparar supuestos de doble imposición. En tal caso, si así lo previera el convenio que corresponda, podría abrirse el procedimiento amistoso e incluso el arbitraje.

En fin, como se indica en el apartado (24) de la exposición de motivos, la aplicación de las normas sobre asimetrías híbridas *no debe afectar a las características generales del sistema fiscal del Estado miembro*. Y, siendo esto así, va de suyo que las normas sobre asimetrías híbridas no provocan discriminación.

Por otra parte, como se ha enfatizado en el informe final de la Acción 6 del proyecto BEPS, y se ha recogido en el Convenio Multilateral, los convenios bilaterales están concebidos para eliminar la doble imposición, *sin crear oportunidades para la no imposición o la imposición reducida mediante evasión o elusión*.

9. CONCLUSIONES

- Primera. La directiva antihíbridos es una elaborada respuesta en orden a neutralizar las ventajas fiscales derivadas de las denominadas asimetrías híbridas²⁰.

La comprensión de esta técnica normativa ofrece evidentes dificultades. Buena muestra de ello es que tanto la propuesta de directiva de la Comisión, como el informe final de la Acción 2 del proyecto BEPS, han debido servirse de un nutrido grupo de ejemplos para transmitir su contenido.

- Segunda. La técnica de ajuste empleada prescinde de un análisis de fondo de las situaciones fiscales creadas por la asimetría híbrida. Está, simplemente, dirigida

²⁰ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: «Acción 2. Neutralizando los efectos de los mecanismos híbridos. Recomendaciones en la legislación doméstica» (capítulo IV de la obra colectiva, coordinada por Jesús RAMOS PRIETO, *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*), Aranzadi, 2017.

a evitar el efecto propio de la asimetría híbrida. En este sentido, el ajuste podría deparar efectos adversos para el principio de empresa separada y, eventualmente, para el principio de capacidad económica.

- Tercera. Los efectos propios de las asimetrías híbridas cabalgan, excepción hecha de los inherentes a establecimientos permanentes, sobre dos realidades estructurales de los sistemas fiscales, a saber, el método de exención de dividendos de fuente extranjera y la existencia de regímenes fiscales de transparencia, ya sean establecidos por la jurisdicción fiscal donde reside la entidad participada o por la jurisdicción fiscal de la entidad dominante o matriz.

Bastaría con aplicar el método de imputación en relación con los dividendos y con suprimir la transparencia fiscal en el ámbito transfronterizo (exceptuada la transparencia fiscal internacional ya que solo imputa resultados positivos) para neutralizar los efectos de la mayor parte de las asimetrías híbridas.

- Cuarta. En lo que concierne a los establecimientos permanentes, unas sólidas y compartidas reglas de atribución de ingresos y gastos a los mismos deberían ser suficientes para erradicar las asimetrías híbridas. En este punto, los trabajos de la OCDE concernientes a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes están llamados a jugar un importante papel.
- Quinta. Se sigue de lo anterior que la directiva antihíbridos ha dirigido sus esfuerzos a combatir los efectos de las asimetrías híbridas, en vez de poner su empeño en la erradicación de las causas.

Conviene recordar que las recomendaciones de la OCDE relativas a la mejora de las legislaciones internas, como paso previo para combatir las asimetrías híbridas²¹, incidían, justamente, sobre las causas.

- Sexta. Buena parte de las asimetrías híbridas podrían ser regularizadas mediante una aplicación apropiada de las normas de calificación o de las normas generales antiabuso. Esta técnica permitiría respetar las exigencias de los principios de empresa separada y capacidad económica con mayor rigor y, eventualmente, superar con mayor acierto los conflictos de doble imposición que pudieran suscitarse. Es cierto, sin embargo, que un enfoque de este tipo permitiría a las jurisdicciones fiscales benévolas o de conveniencia alentar prácticas irregulares.
- Séptima. Tanto la directiva antihíbridos como las recomendaciones de la OCDE sobre la materia no enfatizan sobre la eliminación de la doble imposición, en sintonía con la orientación general del proyecto BEPS²², aunque no debieran olvidarse

²¹ Informe final de la Acción 2, pág. 22, cuadro resumen.

²² CARBAJO VASCO, D.: «El Informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional», *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 5, 2014.

los pasos esenciales que tanto la OCDE²³ como la Unión Europea han dado hacia la superación de la doble imposición mediante la ampliación y mejora de los procedimientos para la resolución de conflictos de doble imposición, incluido el arbitraje²⁴.

- Octava. La aplicación de los mandatos de la directiva antihíbridos se intuye dificultosa, en particular cuando estén involucradas jurisdicciones fiscales terceras. De ahí las opciones para exceptuar, en tal supuesto, la aplicación de los mandatos regularizadores. Y los temores, extensibles a todo el proyecto BEPS, de aumento de la litigiosidad²⁵.
- Novena. Los artículos 15 j) y 21.1 de la Ley 27/2014 han incorporado sendos mandatos concernientes a las asimetrías híbridas ejecutadas mediante instrumento financiero híbrido. No hay mandatos sobre asimetrías híbridas mediante entidades híbridas o establecimientos permanentes. Por tanto, la transposición de las normas comunitarias requerirá un importante esfuerzo legislativo.
- Décima. Las entidades que, de acuerdo con la Ley 27/2014, tributan en régimen de atribución o transparencia, no son aptas para la configuración de asimetrías híbridas, por cuanto tales entidades tributan como contribuyentes plenos sobre la renta atribuible a los miembros no residentes en territorio español o estos últimos tributan por el IRNR.

Sin embargo, la inclusión de los establecimientos permanentes en el perímetro del grupo fiscal, sí que proporciona oportunidades para fraguar asimetrías híbridas. Una reconsideración del perímetro del grupo fiscal, salvaguardando el respeto a los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia, debiera formar parte de ese esfuerzo legislativo.

- Undécima. Permanecen al margen de los mandatos de la directiva sobre asimetrías híbridas todas las situaciones que procuran una ventaja fiscal similar a la derivada de las asimetrías híbridas, pero que no derivan de las mismas tal y como están configuradas en la referida directiva, lo que atrae la apariencia de la configuración, por vía negativa, de una suerte de refugio fiscal. Este es un aspecto ciertamente preocupante desde un enfoque de política fiscal.
- Duodécima. La propuesta fiscal del partido republicano norteamericano podría provocar efectos similares a los de la asimetría híbrida de establecimiento permanente no computado.

²³ Informe final de la Acción 14.

²⁴ Proposition de directive du Conseil concernant les mécanismes de règlement des différences en matière de double imposition dans l'Union européenne.

²⁵ SERRANO ANTÓN, F.: «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *RCyT. CEF*, núm. 391, octubre 2015.

DISCAPACIDAD E IRPF: UN ESTUDIO DE LA REGULACIÓN DE LOS BENEFICIOS, REQUISITOS Y OTRAS MEDIDAS FISCALES DE PROTECCIÓN DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD Y SUS FAMILIAS

Joaquín Pérez Huete

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

EXTRACTO

En este artículo se analiza la importancia cuantitativa que tiene el colectivo de personas con discapacidad en el ámbito del IRPF a partir de las últimas estadísticas publicadas. A continuación se expone qué entiende la ley del impuesto por discapacidad, cómo afecta a las distintas categorías de renta, cuáles son los beneficios fiscales específicos derivados de tal condición y qué requisitos son necesarios para disfrutar de los mismos, concluyendo que su escasa utilización se debe a un desconocimiento de las ventajas que algunas figuras suponen a las familias y a las propias personas con discapacidad.

Palabras clave: discapacidad; previsión social; patrimonio protegido; reducciones; deducciones.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 18-07-2017 / Fecha de revisión: 17-08-2017

DISABILITY AND PERSONAL INCOME TAX: A STUDY OF THE REGULATION OF THE BENEFITS, REQUIREMENTS AND OTHER FISCAL MEASURES TO PROTECT PEOPLE WITH DISABILITIES AND THEIR FAMILIES

Joaquín Pérez Huete

ABSTRACT

This article analyzes the quantitative importance of the group of people with disabilities in the field of personal income tax, based on the latest published statistics. Next, it is explained the tax law definition of disability, as it affects the different categories of income, what are the specific tax benefits derived from such condition and what requirements are necessary to enjoy them, concluding that its limited utilization is due to an ignorance of the advantages that some figures suppose to the families and the own people with disability.

Keywords: disability; social security; protected personal assets; reductions; deductions.

Sumario

- I. Introducción
- II. Impuesto sobre la renta de las personas físicas
 1. Definición de discapacitado
 - 1.1. Definición
 - 1.2. Acreditación
 2. Prestaciones o rentas que no tributan
 3. Rentas del trabajo
 - 3.1. Rentas activas
 - 3.2. Rentas pasivas
 4. Rendimientos de actividades económicas
 5. Ganancias y pérdidas patrimoniales
 6. Reducciones específicas
 - 6.1. Aportaciones a sistemas de previsión social
 - 6.2. Aportaciones a patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad
 7. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente discapacitado
 - 7.1. Cuantificación
 - 7.2. Requisitos
 - 7.3. Deducciones estatales
 - 7.4. Deducciones autonómicas
 - 7.5. Deducción por familia numerosa y persona con discapacidad a cargo

I. INTRODUCCIÓN

Aunque existen múltiples notas e informaciones que tienen como destinatarios a las personas con discapacidad para darles a conocer los distintos beneficios y ayudas que en los más diversos campos se ofrecen por razón de esta condición, se echa de menos un estudio más sistemático y profundo sobre la materia.

Centrándonos en el tema fiscal, es claro que el simple conocimiento de los beneficios fiscales que, sobre todo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), por su naturaleza de impuesto directo, se han diseñado por el legislador no es suficiente para comprender el alcance y consecuencia que determinadas decisiones pueden tener en los beneficiarios de los mismos y que requieren en ocasiones una cuidada planificación sobre cuestiones tan diversas como la elección de los productos financieros con un tratamiento económico-fiscal más favorable o la decisión de en qué momento rescatar recursos de un plan de pensiones, de un fondo de inversión, o decidir qué bienes aportar a un patrimonio protegido o cómo utilizarlos posteriormente.

Obviamente y por el alcance de este trabajo, solamente se apuntarán algunas líneas posibles de lo que podríamos llamar «planificación fiscal de la discapacidad» y que nos lleva a estudiar las limitaciones, posibilidades y contradicciones que a veces la deficiente técnica legislativa provoca, como en tantos otros campos, en esta cuestión.

La importancia del tema queda clara si analizamos algunos datos de la «Estadística de los Declarantes con Discapacidad en el IRPF» del año 2014, que es la última disponible, aunque la estadística de los declarantes del IRPF del 2015, publicada el 3 de julio de 2017, nos permite actualizar algunos datos:

- El 9% de las declaraciones del IRPF, esto es, 1.747.135, que representan a su vez un 10,6% de los titulares, presentan alguna situación de discapacidad, siendo el número total de personas con discapacidad contabilizadas en dichas declaraciones de 1.814.193; este dato se obtiene del número de autoliquidaciones que aplican el mínimo por discapacidad; en el ejercicio 2015 el número fue de 1.929.423, lo que supone un aumento significativo, llegando casi al 10% (9,9%) del total. Ha de tenerse en cuenta que muchos discapacitados no declarantes se reflejan en las declaraciones de los declarantes como personas a cargo que dan derecho a la reducción por ascendientes o descendientes; de ahí que en la estadística aparezcan titulares con disca-

pacidad y el resto, aunque, como veremos, es posible que se dé simultáneamente la situación de declarante (es decir, titular) y de persona con discapacidad a cargo. El importe medio de la reducción pasa de 4.776,29 euros a 6.067,62, consecuencia de la reforma del impuesto que entró en vigor en el 2015 y aumentó los importes.

- Las rentas exentas tienen un peso muy importante en este colectivo, ya que mientras la renta media exenta en las personas con discapacidad es de 11.689 euros, en las restantes es de 3.763, es decir, casi el triple; además, en el 33,6% de las declaraciones de este colectivo aparece alguna renta exenta y solo en el 7,3% del resto de los contribuyentes se da esta circunstancia. También tienen unas rentas medias de capital mobiliario e inmobiliario declaradas superiores a los no discapacitados, lo cual tiene su lógica de formación de riqueza para atender las necesidades en un futuro.
- En cuanto al número de personas que hacen uso de las medidas que la normativa del IRPF establece para las personas con discapacidad, los datos ponen de manifiesto una baja incidencia, bien por desconocimiento de sus posibilidades o funcionamiento, bien por no parecerles interesantes. Aquí habría que distinguir dos grupos:
 - Los propios declarantes con discapacidad.
 - Los contribuyentes del IRPF en general no discapacitados, pero que pueden beneficiarse como terceras personas vinculadas por razones de parentesco por aportaciones realizadas a determinados productos cuyo titular sea la persona con discapacidad y que para su cuantificación habría que acudir a la estadística general de declarantes del IRPF. Así, según los datos del 2015, para un colectivo de 19.480.560 declarantes, vemos que hay 11.677 declaraciones que hacen constar aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, con una aportación media de 2.837 euros, y 2.915 declarantes que aportan una media de 6.055 euros a patrimonios protegidos (partida 417); estas cifras son menores respecto del año 2014 en el que figuraban 14.979 y 4.564 declaraciones respectivamente, con una aportación media de 2.317,5 y 3.568,33 euros, respectivamente. Pero lo más llamativo es que solo en 4.053 declaraciones figuran aportaciones de parientes o tutores a esos sistemas de previsión social, ignorando la ventaja que van a tener estas personas, muchas de ellas dependientes toda su vida, a la hora de percibir las prestaciones. Estas cifras solo pueden explicarse desde un desconocimiento de las ventajas que ofrecen estos productos.

Por tanto, una vez delimitado el colectivo de posibles destinatarios, vamos a analizar cómo se puede conjugar el tratamiento que la normativa tributaria hace de la discapacidad para obtener el máximo beneficio fiscal dentro de las distintas economías de opción que la norma nos permite, exclusivamente en el IRPF, que es el tributo que permite valorar distintas alternativas. También lo conectaremos con las prestaciones públicas que la persona con discapacidad genera, ya que están sujetas también a unas limitaciones que deben ser conocidas para evitar que un posible

beneficio aparente, por ejemplo solicitar una devolución de unas retenciones presentando la correspondiente autoliquidación, tenga un coste en términos de pérdida de otros beneficios fiscales que haga que se convierta en una pésima decisión.

Se comenzará analizando cuál es la calificación legal de la persona como discapacitada a efectos del IRPF y la forma de acreditar esta condición. A continuación se examinarán las prestaciones o rentas habitualmente percibidas por este colectivo que son objeto de exención o no sujeción, para seguir a continuación con un análisis del tratamiento específico que ciertas categorías de rentas tienen cuando son obtenidas por personas discapacitadas. Posteriormente se estudiarán los beneficios que en el mínimo personal y familiar se contemplan para este colectivo, así como sus diferentes condiciones y requisitos y se detallarán algunas figuras como los patrimonios protegidos o los planes de pensiones a favor de personas con minusvalía, que no son suficientemente conocidas. Por último, se hará una descripción comparativa y actualizada de los diferentes beneficios fiscales que las distintas comunidades autónomas (CC. AA.) han establecido en el ámbito de sus competencias, y un apartado especial a los beneficios relacionados con inmuebles.

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se analizarán los siguientes aspectos:

1. Definición legal de discapacitado en el IRPF.
2. Prestaciones o rentas que no tributan.
3. Rentas del trabajo.
 - 3.1. Rentas activas.
 - 3.2. Rentas pasivas.
4. Rendimientos de actividades económicas.
5. Ganancias y pérdidas patrimoniales.
6. Reducciones específicas.
 - 6.1. Por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.
 - 6.2. Por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.
7. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, desde el punto de vista del discapacitado.
 - 7.1. Cuantificación.

7.2. Requisitos.

7.2.a) Convivencia.

7.2.b) Rentas anuales inferiores a 8.000 euros.

7.2.c) Rendimientos declarados inferiores a 1.800 euros.

7.3. Deducciones estatales

7.4. Deducciones autonómicas.

7.5. La deducción por personas con discapacidad a cargo.

1. DEFINICIÓN DE DISCAPACITADO

1.1. Definición

A los efectos del impuesto, tienen la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 %.

1.2. Acreditación

El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o por el órgano competente de las CC. AA. La necesidad de ayuda de terceras personas o la movilidad reducida deberá igualmente acreditarse mediante certificado o resolución expedidos por los organismos citados, según dictamen de los equipos de valoración y orientación competentes.

Se considerará acreditado un grado de discapacidad:

1. Igual o superior al 33 %, a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.
2. Igual o superior al 65 %, cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad haya sido declarada judicialmente en el orden civil, aunque no alcancen dicho grado.

La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO u órgano competente de las CC. AA. en materia de valoración de las discapacidades, basándose en el dictamen emitido por

los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de los mismos. Puesto que esta necesidad de ayuda de terceras personas o la movilidad reducida se mide en un número de puntos y la norma de IRPF no indica nada de un mínimo, bastará con tenerla reconocida aunque se bareme con un punto. En el caso de otros tributos, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA), para la aplicación del tipo reducido en la adquisición de vehículos se exige un mínimo de 7 puntos en este apartado o estar en determinadas situaciones especiales debidamente certificadas.

Ha de tenerse en cuenta que se habla en todo momento de minusvalía acreditada mediante certificado, no de la valoración del grado de dependencia, que reconoce en la actualidad tres estados: el grado I, dependencia moderada; el grado II, dependencia severa, y el grado III, gran dependencia. No hay una equivalencia, en la normativa estatal, entre el grado de discapacidad y los grados de dependencia, al tratarse de procedimientos administrativos distintos; no obstante, en el IRPF no se aplica el grado de dependencia, excepto en el caso de la exención de las ganancias patrimoniales en caso de transmisión de la vivienda habitual, como ya veremos. En cambio, en la normativa foral sí se contempla esta circunstancia conjuntamente en la aplicación de las deducciones por discapacidad o dependencia, cuando, por ejemplo, señala que la deducción en el caso de una discapacidad igual o superior al 65% o una dependencia moderada (grado I) es de 1.113 euros.

2. PRESTACIONES O RENTAS QUE NO TRIBUTAN

1. Las prestaciones económicas reconocidas por la Seguridad Social:

1. Como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
2. Prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX, título II del Real Decreto Legislativo 1/1994 (en la actualidad, capítulo XV, título II del RDLeg. 8/2015) y las pensiones y haberes pasivos a favor de nietos y hermanos incapacitados para todo trabajo; por ejemplo, las prestaciones por hijo a cargo.
2. Las prestaciones que, en situaciones idénticas a las anteriores, le son reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado. Asimismo, se tendrá en cuenta que la cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.
3. Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente de los regímenes públicos de Seguridad Social y clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas inhabilite por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio, y las pagadas igualmente por los regímenes públicos de Seguridad Social y clases pasivas a favor de nietos y hermanos menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo.

4. Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, en modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las CC. AA.
5. Las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 % para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples –IPREM– (IPREM para 2017: 7.519,59 €. Límite: 15.039,18 €).
6. Las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único, cualquiera que sea la cuantía de este, por trabajadores discapacitados que se conviertan en trabajadores autónomos.
7. Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones al sistema de previsión social especial constituido en favor de las mismas. También están exentos los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. El límite anual (conjunto hasta 31 de diciembre de 2014) de esta exención es 3 veces el IPREM (IPREM para 2017: 7.519,59 €. Límite: 22.558,77 €). Desde 1 de enero de 2015 dicho límite de exención dejó de ser conjunto y se aplicará de forma individual y separada para cada uno de los dos rendimientos anteriores (art. 7 w) de la Ley IRPF).
8. Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y asistencia personalizada que deriven de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención en situación de dependencia.
9. Las prestaciones económicas establecidas por las CC. AA. en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el IPREM (esta exención se incluyó en el art. 7 y) de la Ley del IRPF por el RDL 9/2015, de 10 de julio, con efectos desde 1 de enero de 2015).

3. RENTAS DEL TRABAJO

Vamos a distinguir entre rentas activas del trabajo, es decir, las percibidas en contraprestación de una actividad ejercida por la persona que las percibe, de las rentas pasivas, esto es, aque-

llas que no proceden de la prestación de un servicio remunerado por cuenta ajena, sino que son consecuencia normalmente de contribuciones efectuadas a distintos sistemas de previsión en los años en que se trabajaba y que la norma califica legalmente como del trabajo.

3.1. Rentas activas

En este caso el tratamiento fiscal específico en la persona con discapacidad que las percibe procede de la circunstancia de considerar en el artículo 19 de la Ley del IRPF como gastos deducibles no solo los de carácter general, sino un incremento de los mismos en función de su grado de discapacidad. Recordemos que los aplicables a todos los contribuyentes que perciben estos rendimientos son los siguientes:

- a) 2.000 euros anuales, con carácter general, para todos los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo.
- b) Por movilidad geográfica, 4.000 euros anuales para los contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que esté situado en otro municipio, y que sería aplicable en el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Pues bien, los trabajadores activos discapacitados, además de los gastos anteriores que les correspondan, tendrán derecho a un incremento de dichos gastos en las siguientes cuantías:

Grado de discapacidad	Incremento del gasto deducible
Igual o superior al 33 % e inferior al 65 %	3.500 €
Igual o superior al 33 % e inferior al 65 % que acrediten necesidad de ayuda de terceras personas o movilidad reducida	7.750 €
Igual o superior al 65 %	7.750 €

En el caso de los territorios forales, en el País Vasco se instrumentan mediante bonificaciones con unas cantidades similares a las anteriores, aunque con una escala de cálculo distinta, y en Navarra mediante una deducción incrementada en la cuota por rendimientos del trabajo.

La doble condición de trabajador en activo y grado de discapacidad exigido en cada caso, así como la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, basta que se den simultáneamente en cualquier día del periodo impositivo. Si se modificase el grado de discapacidad, se tomará el porcentaje de incremento mayor de los que hayan correspondido a lo largo del ejercicio. Esto desemboca en que la reducción no se

prorratea en función del tiempo que el trabajador ha estado en activo o en caso de periodos impositivos inferiores al año por causa de fallecimiento.

La exigencia de ser trabajador en activo excluye a los desempleados que se encuentran inscritos en las oficinas de empleo y percibiendo la prestación por desempleo, o en situación de incapacidad laboral transitoria, o jubilados.

En este sentido, diversas consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), por ejemplo, la V1346/2014, de 20 de mayo (NFC051165), interpretan que «la expresión "trabajador en activo" recogida en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas no engloba a cualquier receptor de rentas del trabajo sino que debe entenderse como aquel que percibe este tipo de rentas como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario», entendiéndose que, por ejemplo, la percepción de prestaciones por incapacidad laboral transitoria, no determina que sea un trabajador en activo y, por tanto, no puede aplicarse la reducción incrementada.

EJEMPLO 1

Un trabajador en activo tiene reconocido un grado de discapacidad del 50 % sin necesidad de ayuda de tercera persona con efectos del 1 de diciembre de 2016.

Solución

Puesto que concurren las circunstancias de ser trabajador en activo y discapacitado podría deducirse 2.000 euros más el incremento de 3.500 = 5.500 euros anuales.

En el caso de tributación conjunta de unidades familiares con varios trabajadores activos con discapacidad, el incremento del gasto deducible será único y se aplicará el importe del trabajador activo de la unidad familiar con mayor grado de discapacidad, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo correspondientes a los periodos en que los contribuyentes con derecho a aplicar este concepto de gasto sean trabajadores en activo y discapacitados.

Como consecuencia de la aplicación de este gasto de 2.000 euros incrementado, en su caso, con el establecido para los supuestos de movilidad geográfica o trabajador activo con discapacidad, el saldo resultante no podrá ser negativo; es decir, no podrá superarse la diferencia entre los rendimientos íntegros del trabajo y el resto de los gastos deducibles. A efectos de la aplicación de este límite, cuando el contribuyente obtenga en el mismo periodo impositivo rendimientos

derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible por estos conceptos y de otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuye exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar, es decir, a los obtenidos del nuevo puesto de trabajo aceptado como desempleado o por ser trabajador activo discapacitado. Por tanto, del resto de los gastos del artículo 19 (cotizaciones a la Seguridad Social, etc.), se deducirán los vinculados exclusivamente al rendimiento obtenido y la parte proporcional de los restantes que corresponda a la duración del contrato de trabajo aceptado o del número de días en los que concurran las circunstancias de discapacitado y trabajador en activo.

EJEMPLO 2

Un trabajador desempleado con un grado de discapacidad del 60 % es contratado en el año 2017 por un periodo de 3 meses, percibiendo un sueldo de 3.600 euros en total, siendo su cotización a la Seguridad social de 210 euros; también satisface a un sindicato una cuota de 100 euros mensuales. El resto del año percibe 5.400 euros de la percepción por desempleo.

Solución

Retribución con relación laboral: 3.600. Prestación por desempleo: 5.400.

Gastos deducibles atribuidos a la relación laboral: Seguridad Social: 210; cuota sindical de 3 meses: 300; incremento por trabajador discapacitado de 3.500 euros con el límite de $3.600 - 210 - 300 = 2.990$. Total gastos = 3.600.

Gastos deducibles atribuidos a la prestación de desempleo: el resto de la cuota sindical (900 €) más los 2.000 euros de otros gastos = 2.900.

Total rendimiento neto: $5.400 + 3.600 = 9.000 - 3.600 - 2.900 = 2.500$.

El resultado de esta minoración, junto con el resto de los gastos deducibles aplicables a todos los rendimientos del trabajo, nos dará el rendimiento neto del trabajo, magnitud distinta de la siguiente y que tiene consecuencias en el cómputo a efectos de determinar la obligación de declarar. Si a su vez cumple las condiciones del artículo 20 de la ley que son dos:

- Rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros.
- No obtener rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo, superiores a 6.500 euros; es decir, la suma algebraica de los rendimientos netos (por tanto, sin aplicar las reducciones correspondientes) del capital (mobiliario e inmobiliario),

de actividades económicas, de imputaciones de renta y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación, debe ser inferior a esa cantidad.

Podrá aplicarse una reducción en función del siguiente cuadro y que dará como resultado el rendimiento neto del trabajo reducido:

Rendimiento neto positivo	Importe de la reducción
11.250 euros o menos	3.700
Entre 11.250,01 y 14.450	$3.700 - [1,15625 \times (\text{Rendimiento neto del trabajo} - 11.250)]$

3.2. Rentas pasivas

Me refiero aquí a las prestaciones en forma de renta percibidas por personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de las mismas, que tienen la calificación de rendimientos del trabajo, ya que en el resto de los casos, por ejemplo, una pensión de la Seguridad Social, se aplicaría la exención correspondiente en función de su calificación o condición inicial; es el supuesto de una pensión de jubilación percibida por una persona con discapacidad mayor de 65 años y que procede a su vez de una pensión por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez: estaría exenta por dicha calificación originaria.

Pues bien, las percepciones procedentes de esos sistemas de previsión social están exentas hasta un límite de 3 veces el IPREM; por ejemplo, para 2017 sería $7.519,59 \text{ €} \times 3 = 22.558,77$ euros. El caso más usual sería el de los rendimientos de trabajo percibidos por un discapacitado que provienen de un plan de pensiones constituido a favor del mismo.

En este sentido debe recordarse la Consulta de la DGT V2209/2007, de 19 de octubre (NFC027786), que señala que para beneficiarse de la exención no basta con que la persona que reciba la prestación tenga la condición de discapacitado, sino que las aportaciones han de haberse realizado bajo el régimen especial, es decir, como plan de pensiones constituido en favor de personas con discapacidad.

4. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La consideración de discapacitado afecta a esta categoría de rendimientos en tres aspectos: a) en la consideración como gasto deducible de las primas de seguro; b) en el cómputo de la re-

ducción aplicable a los rendimientos obtenidos por trabajadores autónomos que reúnan ciertos requisitos, y c) en el cálculo de los rendimientos mediante el método de estimación objetiva, concretamente a través de unas reducciones en el módulo de personal asalariado y no asalariado y en el índice corrector por nueva actividad.

- a) Hay que recordar que el artículo 30.2.5.^a de la Ley del IRPF incluye entre los gastos deducibles para la determinación de los rendimientos de actividades económicas en estimación directa a las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él, con un límite de 500 euros por cada una de las personas, modificándose este límite por la Ley de presupuestos para el año 2016 para elevarlo a 1.500 euros, en caso de que la persona en cuestión tuviera la condición de discapacitado.
- b) El artículo 32 de la Ley del IRPF regula las reducciones a aplicar en los rendimientos de actividades económicas, estableciendo para los que se denominan trabajadores autónomos económicamente dependientes o con un único cliente no vinculado, una reducción de 2.000 euros que se incrementará en 3.500 euros anuales si se trata de personas con discapacidad o 7.750 euros anuales si además ejercen de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %. Aquí se plantean dos cuestiones:
1. Si esta reducción incrementada establecida en el artículo 32.2.1.º b) se aplica junto con la del 32.2.1.º a) prevista para actividades económicas cuyos rendimientos netos sean inferiores a 14.450 euros. Dada la redacción del precepto, entiendo que sí.
 2. Si esta reducción incrementada se aplica, además de la establecida en el artículo 32.2.3.º, para los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros; en este caso entiendo que la respuesta es negativa, pues la reducción incrementada por discapacidad solo se aplica en los casos acotados en el 32.2.1.º.
- c) La Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrolla para 2017 el método de estimación objetiva, contempla las siguientes reducciones para la aplicación de los módulos en relación con la condición de discapacitado de las personas afectadas:
- El módulo de personal no asalariado se computará al 75 % de su cuantía cuando tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 % a 31 de diciembre de cada ejercicio o a la fecha del devengo del impuesto en otro caso. Si es el titular de la actividad no impedirá que el cónyuge e hijos menores puedan computar al 50 % (se exige que compute por entero antes de la re-

ducción) y si se trata de cualquiera de estos, aplicarían primero la reducción por discapacidad y luego la del 50% en su caso.

- El personal asalariado se computará al 40% cuando se trate de una persona con discapacidad igual o superior al 33%, siendo incompatible esta reducción con la correspondiente a personal inferior a 19 años o con contrato para la formación, que es de un 60%, por lo que en caso de que concurren ambas circunstancias se aplicará siempre la primera por ser más beneficiosa.

5. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Dos normas específicas se contemplan para las personas con discapacidad:

1. La del artículo 33.3 e) de la Ley del IRPF, que estima que no hay ganancia o pérdida patrimonial por aportaciones a patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad. Se analizará con más detalle al examinar esta figura.
2. El artículo 33.4 b) de la Ley del IRPF declara la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual por personas con dependencia severa o gran dependencia de la acuerdo con la Ley de promoción a la autonomía personal y atención a personas en situación de dependencia. Esto supone que solo las personas que tengan reconocido el grado de dependencia II o III, con independencia de su grado de minusvalía, se beneficiarían de esta exención.

6. REDUCCIONES ESPECÍFICAS

En este apartado, se van a analizar dos cuestiones: la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad y las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos.

6.1. Aportaciones a sistemas de previsión social

Incluye las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o gran dependencia.

Como requisito fundamental es que deben hacerse a favor de personas con un grado de discapacidad superior al 65%, si es física, o al 33% si es psíquica o en cualquier grado si se trata de incapacidad declarada judicialmente.

La peculiaridad más importante es que, además del propio discapacitado, pueden realizar aportaciones parientes hasta el tercer grado inclusive, en línea directa o colateral, así como el cónyuge o aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, cuando se le designe como beneficiario de forma irrevocable. Pueden aplicar reducciones hasta un límite de 10.000 euros anuales por aportante, con independencia de los límites computables para las aportaciones a sus propios sistemas de previsión social. Expresamente se establece que están exentas del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La Consulta de la DGT 1173/2004, de 3 de mayo (NFC019272), matiza, sobre la base de la doctrina del Tribunal Supremo, que cuando la ley habla de parentesco, sin mayor especificación, debe entenderse que se refiere exclusivamente al parentesco por consanguinidad y queda excluido el de afinidad. Por tanto, cabe entender que los parientes por afinidad no pueden realizar aportaciones a planes de pensiones en favor de minusválidos en grado superior al 65 %.

Si la aportación la realiza el propio discapacitado, el límite es de 24.250 euros, conjuntamente con la suma de las aportaciones que realicen las terceras personas mencionadas en el párrafo anterior.

Cuando concurren varias aportaciones a favor de la misma persona con discapacidad, la reducción se efectuará en el siguiente orden: 1.º Las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad hasta el límite de 24.250; 2.º Si no se alcanzara ese límite, serán objeto de reducción las aportaciones realizadas por las otras personas y, en caso de superarse el límite conjunto, de forma proporcional a sus aportaciones. Es claro que deben tenerse en cuenta las bases imponibles de los parientes que van a realizar las aportaciones a fin de poder maximizar el beneficio fiscal.

En este caso, solo por insuficiencia de la base imponible y no por exceder de las cantidades límite estipuladas, se podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes, siempre que no excedan los límites anteriores y se solicite a través de la cumplimentación de la correspondiente declaración, concretamente en las casillas 449 y 450 del apartado K) de la página 14.

Como puede verse, la rebaja en el límite máximo de aportaciones a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social alternativos que introdujo la reforma con efectos del 1 de enero de 2015 no se aplica en estos casos.

Asimismo, otra particularidad de esta figura es que, además de incorporar la ventana de liquidez general de los planes de pensiones de 10 años, aplicable a las aportaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2015, pueden ser objeto de rescate por el partícipe cuando alcance los 45 años, siempre que carezca de empleo u ocupación profesional. También en las situaciones de incapacidad o dependencia del cónyuge o de uno de los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive de los cuales dependa o de quién le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, igual que en caso de fallecimiento o jubilación. Además podrá ser objeto de cobertura el agravamiento del grado de discapacidad del partícipe que le incapacite de forma permanente para el empleo u ocupación que viniera ejerciendo.

EJEMPLO 3

En el ejercicio 2017, un contribuyente con síndrome de Down con un grado de discapacidad reconocido por los órganos competentes del 45 % realiza una aportación a un plan de pensiones de 12.250 euros; su base imponible general es de 24.000 euros. Sus padres, ambos funcionarios de profesión realizan una aportación cada uno de 4.000 euros al plan de pensiones de su hijo. Por otro lado, un hermano del padre ha realizado a su vez una aportación de 7.000 euros a favor de su sobrino y otros 8.000 a su propio plan de pensiones; sus rendimientos netos procedentes del trabajo son de 40.000 euros. Finalmente, la hija de su hermano, que ya trabaja y que figura como tutor legal en caso de fallecimiento de ambos progenitores, realiza una aportación a favor de su primo por importe de 1.500 euros.

Solución

Calcularemos el importe de la reducción para cada una de las personas que realizan aportaciones en este ejercicio y cómo juegan los límites:

1. Persona con discapacidad: se aplica la reducción en primer lugar con el único límite de 24.250 euros, esto es, 12.250 euros en el ejercicio 2017.
2. Puesto que el límite conjunto de las aportaciones realizadas por el propio discapacitado sumadas con las aportaciones realizadas por terceras personas no pueden superar los 24.250 euros, la diferencia será $24.250 - 12.250 = 12.000$, es el importe máximo con derecho a reducción que pueden realizar terceras personas, por lo que si la suma de todas supera esa cuantía habrá que prorratearlo en función de dichas aportaciones. En este caso, la suma total es de $4.000 + 4.000 + 7.000 = 15.000$. Se entiende que son las aportaciones que dan derecho a reducción, por lo que la aportación de su prima no se tiene en cuenta en los cálculos.
3. Por consiguiente cada progenitor podría reducir la siguiente cantidad: $(12.000/15.000) \times 4.000 = 3.200$ euros.
4. El tío, que es un pariente del discapacitado de tercer grado, podría aplicarse la reducción proporcional que le corresponde, es decir: $(12.000/15.000) \times 7.000 = 5.600$ euros. Por otro lado, la aportación a su plan de pensiones daría derecho a reducción hasta la menor de las dos cantidades siguientes, sin tener en cuenta la aportación que hace a favor de su sobrino: 10.000 euros o 30 % del rendimiento neto del trabajo (40.000) que es igual a 12.000; por tanto, también podría aplicarse una reducción por la totalidad de la aportación a su propio plan.

Por último, la aportación de su prima hermana, que es pariente del cuarto grado, no daría derecho a reducción, puesto que solo cuando adquiriera la condición legal de tutor (si fallecen los padres) cumpliría el supuesto legal previsto.

Finamente, y muy importante, en el momento del rescate, estas prestaciones se consideran rendimientos del trabajo, pero estarán exentas cuando se perciban en forma de renta, hasta un importe máximo de 3 veces el IPREM (22.558,77 €), lo cual viene a significar un doble beneficio fiscal, primero, en el momento de la aportación, y segundo, en el momento de la percepción, donde además se incluirán las ganancias que el plan haya generado en los años de vigencia, y a diferencia de los planes de pensiones generales, donde lo que se produce es un simple diferimiento del impuesto hasta el momento de la percepción de la prestación.

6.2. Aportaciones a patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad

Las aportaciones a patrimonios protegidos realizadas por parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado, el cónyuge del discapacitado o quien lo tenga a su cargo por tutela o acogimiento, dan derecho a reducción en la base imponible con las siguientes limitaciones, idénticas a las establecidas para las aportaciones a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social constituidos a favor de personas discapacitadas, es decir, 10.000 euros anuales por cada aportante, sin que el conjunto de reducciones practicadas respecto de una misma persona pueda superar los 24.250 euros anuales. Ahora bien hay varias diferencias en cuanto al tratamiento de estos límites, respecto de la figura anterior:

- 1.º Las aportaciones del propio discapacitado no dan derecho a reducción.
- 2.º El exceso que puede dar lugar a reducciones en los 5 ejercicios siguientes no es solo el que no haya podido aplicarse por exceso sobre la base imponible, sino también el que no se haya podido aplicar cuando se supere el límite cuantitativo fijado en cada caso.
- 3.º Pueden hacerse aportaciones dinerarias y en especie. Las aportaciones en especie, por ejemplo inmuebles, puesto que se realizan a coste histórico, no tienen consecuencias fiscales para los aportantes, desplazándose la posible ganancia patrimonial al momento en que se transmita el bien por parte del discapacitado.
- 4.º Los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades también pueden realizar aportaciones al patrimonio protegido de sus trabajadores o de sus parientes en el mismo grado que se permite para la aportación de familiares, con la diferencia del límite que será 10.000 euros.
- 5.º Para la persona discapacitada que es titular del patrimonio protegido, las aportaciones realizadas por terceros constituyen rendimientos del trabajo, si bien hay una parte importante equivalente a 3 veces el IPREM (22.558,77 €) que está exenta; el exceso sobre el límite máximo de aportación (24.250 en el conjunto o 10.000 individualmente) tributa por el impuesto sobre sucesiones y donaciones (con bonificación en la cuota en la mayoría de las CC. AA.), por lo que solo la diferencia

entre la parte exenta y el límite tributaria en el IRPF como rentas del trabajo sin retención ni ingreso a cuenta.

- 6.º Puede disponerse por parte del titular del patrimonio de las aportaciones si han transcurrido más de 4 años desde que se realicen o antes si se trata, como señala el artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, en su redacción modificada por la Ley 1/2009, de gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria.

Por vía de consultas de la DGT se han aclarado las siguientes cuestiones: el límite máximo de aportación con derecho a reducción será de 10.000 euros por cada uno de los aportantes integrados en la unidad familiar en caso de tributación conjunta (V0423/2008, de 25 de febrero –NFC028601–); las aportaciones a planes de pensiones constituidos a favor de personas con discapacidad constituyen un beneficio fiscal distinto al de las aportaciones a patrimonios protegidos, por lo que son distintos, pudiendo compaginarse uno con otro (V0366/2008, de 19 de febrero –NFC028593–).

De forma más gráfica, las diferencias entre ambas posibilidades serían las siguientes:

Aportaciones a planes de previsión social	Aportaciones a patrimonios protegidos
Las aportaciones del discapacitado dan derecho a reducción	Las aportaciones del titular discapacitado no dan derecho a reducción
Indisponibilidad de las aportaciones hasta que se producen las contingencias: jubilación, fallecimiento, invalidez o transurre el plazo de los 10 años	Se puede disponer de las aportaciones en cualquier momento a partir de 4 años o en las condiciones previstas en la norma sin perder el beneficio fiscal
Solo se admiten aportaciones dinerarias	Se admiten aportaciones dinerarias y en especie
Solo el exceso por insuficiencia de base imponible puede aplicarse en los 5 ejercicios siguientes	Puede aplicarse en los 5 ejercicios siguientes el exceso por insuficiencia de base imponible y por exceder de los límites cuantitativos fijados
Para el titular o partícipe las aportaciones no suponen renta gravable y se encuentran exentas del impuesto sobre sucesiones y donaciones	Para el titular del patrimonio las aportaciones constituyen renta del trabajo, si bien no tributan parcialmente y el exceso está sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones
Solo se admiten aportaciones de terceros familiares hasta el tercer grado	Admite aportaciones realizadas por la empresa a los patrimonios de sus trabajadores o parientes de estos

Una cuestión importante es la disposición de las aportaciones y las consecuencias fiscales que se producen cuando no se atiende al plazo o condiciones contemplados en la norma; así, la persona que realiza las aportaciones debe reponer las reducciones realizadas en la base imponible mientras la persona con discapacidad debe integrar la cantidad que no integró en el periodo impositivo en que recibió la aportación (hasta tres veces el IPREM), mediante la presentación, en ambos casos, de declaraciones complementarias. El problema se plantea en el concepto de disposición, pudiendo distinguirse dos situaciones:

- a) Si se entiende disposición la sustitución de unos bienes por otros dentro del patrimonio protegido, en las funciones propias de administración de dicho patrimonio. En este sentido la doctrina administrativa es clara. Así la Consulta V0873/2012, de 25 de abril (NFC044364), afirma que el objeto es que en la masa patrimonial aislada del resto del patrimonio personal que constituye el patrimonio protegido permanezcan los bienes y derechos inicialmente aportados o aquellos que los sustituyan, siempre y cuando exista una perfecta identificación de los bienes y derechos a los que sustituyan, dando lugar a regularización solo aquellos actos que supongan una salida de bienes o derechos de esta masa patrimonial aislada produciendo una erosión en su valor patrimonial.
- b) Si se entiende disposición los pagos de las necesidades vitales corrientes del discapacitado (educación, alimentación, ropa, etc.). Antes de la modificación de la Ley 41/2003 por la Ley 1/2009, estaba claro que había que esperar 4 años para poder disponer del dinero en efectivo, como bien más fungible y de fácil disposición, para atender esas necesidades; no obstante, después de la modificación del artículo 5.2 de la ley entiendo que la situación ha variado; la Ley 1/2009 añadió el siguiente párrafo: «En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria»; la DGT, en consultas posteriores a la reforma mantiene la misma interpretación que antes, al señalar que debe regularizarse si se hace una disposición del dinero o de los bienes fungibles antes de transcurridos los 4 años, porque limita a los frutos o rendimientos de dicho patrimonio la posibilidad de una disposición inmediata, limitación que desde luego no existe en el literal de la norma y que deja sin efecto alguno esta modificación realizada por la ley, que sin embargo debería tener mucho más alcance; por ejemplo la Consulta V0873/2012, de 25 de abril (NFC044364). Otras consultas más recientes (V3312/2013, de 11 de noviembre –NFC049631– o la V2515/2015, de 5 de agosto –NFC055914–) han matizado el tratamiento fiscal que la disposición de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido antes de que transcurra el plazo preceptivo de 4 años tiene en el IRPF; afirman que «el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en

el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria (que es una cuestión de hecho), no debe considerarse como disposición de bienes o derechos, a efectos del requisito de mantenimiento de las aportaciones realizadas durante los 4 años siguientes al ejercicio de su aportación. Apuntan en todo caso que deben ser circunstancias excepcionales las que permitan obviar ese plazo y que no deben impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido».

Con fecha 29 de junio de 2016 se emite un informe por la DGT sobre diversas cuestiones planteadas por el Departamento de Gestión en relación con la tributación de patrimonios protegidos. Los aspectos planteados son los siguientes:

1. Concreción del concepto de «necesidades vitales»; es un concepto jurídico indeterminado, a acreditar en cada caso, con los medios de prueba admitidos en Derecho. Además, no parece existir fundamento para delimitar de forma negativa dicho concepto respecto de otros gastos que pudieran ya estar concretados en beneficios fiscales específicos.
2. En relación con el gasto de dinero, se consulta si podemos hacer uso y disposición de los bienes y derechos del patrimonio protegido siempre y cuando, transcurrido el plazo de indisponibilidad, se restablezca el patrimonio, o lo que es lo mismo, si a los cuatro ejercicios siguientes deberán existir, al menos, las mismas cantidades iniciales. A esta cuestión se contesta que si se dan esas circunstancias excepcionales y puntuales no hay necesidad de reponer esas cantidades.

Unida a esta cuestión está la necesidad de documentar en escritura pública tanto la constitución como las aportaciones posteriores que se hagan al patrimonio protegido; pues bien, en el caso frecuente de aportaciones sucesivas de dinero a una cuenta bancaria abierta a nombre del discapacitado y afecta a un patrimonio protegido, una interpretación razonable concluiría que basta identificar perfectamente en la escritura pública la cuenta con todos sus dígitos, indicando su afectación exclusiva a dicho patrimonio y hacer constar que todos los ingresos que en lo sucesivo se efectúen en ella tienen la consideración de aportaciones. No obstante, no es esta la postura que mantiene la DGT, que señala que todo caso necesita documento público autorizado por notario, o bien resolución judicial (Consulta V2246/2012, de 22 de noviembre –NFC045853–).

7. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES DEL CONTRIBUYENTE DISCAPACITADO

En este apartado vamos a analizar qué beneficios fiscales supone la condición de discapacitado de una persona, pero distinguiendo si dicha circunstancia se da en el propio contribuyente o en alguna persona vinculada a él por lazos familiares.

1. En el caso del propio contribuyente, el tratamiento más favorable respecto de otro en el que no se produzca esta circunstancia se concreta, además de lo ya visto en cada una de las categorías de renta, en lo siguiente:
 - a) Reducciones en la base imponible general por discapacidad del contribuyente.
 - b) La deducción estatal por inversión en vivienda habitual y por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual.
 - c) Diversas deducciones autonómicas.

En estos supuestos, es suficiente que el contribuyente tenga la condición de discapacitado según los requisitos que hemos visto.

2. En los casos en que no es el propio contribuyente el que tiene la condición de discapacitado, sino que es una persona vinculada a él como ascendiente unido por parentesco en línea recta por consanguinidad o adopción, descendiente unido por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción o por razón de tutela o acogimiento y siempre que se cumpla el resto de los requisitos, los beneficios fiscales se materializan en los siguientes:
 - a) Reducción en el cómputo del módulo de personal (asalariado y no asalariado) en los casos en que el contribuyente determine sus rendimientos de actividades económicas a través del método de estimación objetiva.
 - b) Reducciones en la base imponible por aportaciones a planes de previsión social o patrimonios protegidos de los que ellos sean titulares.
 - c) Mínimos familiares por descendientes o ascendientes incrementados.
 - d) Deducción por personas con discapacidad a cargo e indirectamente, familia numerosa en su caso.
 - e) Deducciones específicas establecidas por las CC. AA.

En este caso, además de tener la consideración de discapacitado, se necesita también cumplir otros criterios que exigen cierta planificación fiscal por parte del contribuyente, fundamentalmente los que hacen mención a su condición de descendiente o ascendiente con derecho a reducción en general, ya que tanto el mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes o la deducción por persona con discapacidad a cargo se hacen depender de que tengan primero derecho a esa reducción general. En este sentido, ha de tenerse muy presente el límite de 8.000 euros anuales de rentas que, como máximo, se pueden obtener en el ejercicio y el de 1.800 euros de rentas que puede consignar en su declaración cuando esté obligado a presentarla para poder generar el derecho a reducción. Más adelante se analizan con detalle estas condiciones.

7.1. Cuantificación

No es baladí la trascendencia que esto puede tener en términos de carga impositiva para el contribuyente del IRPF; en el cuadro siguiente, puede observarse el impacto en la cuota que tiene el hecho de aplicarse las reducciones en la base imponible por mínimo familiares, teniendo en cuenta que si no puede aplicarse el mínimo por descendiente o ascendiente no puede aplicarse la reducción incrementada por discapacidad o la deducción por persona con discapacidad a cargo.

Descendientes	Individual		Conjunta	
	Reducción	Ahorro fiscal	Reducción	Ahorro fiscal
General	5.550	1.055	5.550	1.055
Conjunta	0	0	3.400	646
Descendientes (1)	1.200	228	2.400	456
Discapacidad < 65 %	1.500	285	3.000	665
Discapacidad < 65 % y movilidad reducida	3.000	570	6.000	1.440
Discapacidad mayor 65 %	6.000	1.155	12.000	2.880
Deducción por persona con discapacidad a cargo		600		1.200
Total discapacitado < 65 %	8.250	2.168	14.350	4.022
Total discapacidad < 65 % y movilidad reducida ...	9.750	2.453	17.350	4.797
Total discapacitado > 65 %	12.750	3.038	23.350	6.237

Ascendientes	Individual		Conjunta	
	Reducción	Ahorro fiscal	Reducción	Ahorro fiscal
General	5.550	1.055	5.550	1.055
Conjunta	0	0	3.400	646
Ascendiente > 65 años < 75	1.150	219	1.150	219
Ascendiente > 75 años	2.550	485	2.550	485
				.../...

Ascendientes	Individual		Conjunta	
	Reducción	Ahorro fiscal	Reducción	Ahorro fiscal
.../...				
Discapacidad < 65 % y > 65 años	3.000	570	3.000	603
Discapacidad < 65 % y > 75 años	3.000	570	3.000	673
Discapacidad < 65 % y > 65 años con movilidad reducida	6.000	1.140	6.000	1.323
Discapacidad < 65 % y > de 75 con movilidad reducida	6.000	1.140	6.000	1.659
Discapacidad > 65 % y edad > 65 años y < 75	12.000	2.280	12.000	2.673
Discapacidad > 65 % y > 75 años	12.000	1.155	12.000	3.099
Deducción por persona con discapacidad a cargo		600		1.200
Total ascendiente > 65 años y discapacidad < 65	9.700	2.443	13.100	3.723
Total ascendiente > 75 años y discapacidad < 65	11.128	2.137	14.528	2.887
Total ascendiente > 65 años y discapacidad < 65 y movilidad reducida	12.728	2.441	16.128	3.271
Total ascendiente > 75 años y discapacidad < 65 y movilidad reducida	14.128	2.707	17.528	3.873
Total ascendiente > 65 años y discapacidad > 65	18.728	3.581	22.128	4.621
Total ascendiente > 75 años y discapacidad > 65	20.128	3.722	23.528	5.313

Los cálculos anteriores se han hecho teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- Solo tiene derecho a la reducción por ascendientes la persona que está unida al contribuyente en línea recta por consanguinidad o por adopción, no por afinidad, por lo que es indiferente que la declaración sea individual o conjunta.
- No ocurre lo mismo con los descendientes, que, siempre que convivan con ambos cónyuges, se prorratea entre ambos, por lo que sí se diferencia entre declaración individual o conjunta. En el cuadro se considera un descendiente; la cuantía aumenta si hay más.

- Lo mismo ocurre con la deducción por persona con discapacidad a cargo, donde, en principio, si trabajan ambos cónyuges, se prorratea entre ambos.
- El cálculo del ahorro fiscal se hace a partir de lo que establece la Ley del IRPF para calcular la cuota correspondiente al mínimo personal y familiar, es decir, no minorando directamente la renta del periodo impositivo (como sí ocurre cuando hay aportaciones a patrimonios protegidos o a planes de pensiones), sino aplicando la escala de gravamen como si la suma de estas reducciones constituyesen una base liquidable independiente; por supuesto, cuando el importe de la reducción es superior a 12.450 se pasa al siguiente tramo y tipo de gravamen.
- Se tiene en cuenta la tarifa estatal; estas cantidades pueden variar en la medida en que las escalas autonómicas de régimen general introducen variaciones en los tipos en cada comunidad autónoma en la parte de la tarifa que les corresponde. También hay que tener en cuenta que las CC. AA. de Baleares y Madrid han variado el importe de sus mínimos personales y familiares, incrementándolos un 10% en todos los supuestos en la primera y un 10% por el 3.º y 4.º hijo en el caso de Madrid.

7.2. Requisitos

La clave que permite el acceso a la mayoría de los beneficios fiscales en el IRPF generados por personas con discapacidad, la constituye el artículo 61 de la Ley del IRPF, junto con el artículo 58 para los descendientes y 59 para los ascendientes. Ello es porque se exige, por ejemplo, en el caso de la deducción por persona con discapacidad a cargo, que solo la podrán aplicar los contribuyentes que tengan derecho al mínimo familiar por descendientes o ascendientes. Es muy importante tener en cuenta estos requisitos, porque el coste de perder el derecho podría ser muy superior al beneficio obtenido. Estas condiciones son las siguientes:

- Debe existir convivencia.
- No obtener rentas anuales superiores a 8.000 euros.
- No presentar declaración con rendimientos superiores a 1.800 euros, lo que nos lleva también a analizar cuándo estaría obligado a declarar y cómo se computan estos 1.800 euros. Veamos cada uno de estos apartados.

7.2.a) Convivencia

La norma exige que haya convivencia con el contribuyente, existiendo matizaciones distintas según se trate de descendientes o ascendientes.

- En el caso de los descendientes se exige simplemente que convivan con el contribuyente y se determinará tal circunstancia a la fecha de devengo del impuesto, esto es, a 31 de diciembre por regla general. Dos puntualizaciones a esta regla:
 - Desde el 1 de enero de 2015 se asimila a la convivencia la dependencia económica, salvo que satisfagan necesidades por alimentos a favor de dichos hijos que sean tenidas en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra. Por tanto, queda limitada a casos tales como estudios de los hijos en otras localidades, internados o situaciones similares. La Consulta de la DGT V2055/2015, de 1 de julio (NFC055570), en el caso de una hermana mayor de edad sometida a tutela ingresada en un centro especializado, sí considera que daría derecho a deducción.
 - En los supuestos de separación matrimonial legal, cuando la guarda y custodia sea compartida, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará entre ambos padres, con independencia de aquel con el que estén conviviendo en la fecha de devengo del impuesto. En caso contrario el mínimo corresponderá a quien, de acuerdo con el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha de devengo del impuesto, por ser esta la persona con la que los descendientes conviven.
- En el caso de los ascendientes, la ley exige que convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del periodo impositivo, es decir, 6 meses al año; entre otros casos la norma considera que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en un centro especializado. En este sentido la Consulta de la DGT V1681/2009, de 15 de julio (NFC034775), entiende que es posible aplicarse la reducción en el caso de un ascendiente que no tiene rentas anuales superiores a 8.000 euros y considerarse que existe convivencia con el hijo al depender de este último y encontrarse internado en un centro especializado, asumiendo aquel parte de su coste. No obstante, si vive en otro inmueble, el hecho de que se sufragan los gastos, se pague a la persona que la atiende, etc., al no existir cohabitación física, no puede admitirse. Por otro lado, siendo la consanguinidad un requisito fundamental, solo uno de los cónyuges podrá aplicar la reducción correspondiente aunque conviva con los dos.

7.2.b) Rentas anuales inferiores a 8.000 euros

El concepto de rentas anuales, según reiteradas consultas, se obtendría a partir de la suma aritmética de rentas (rendimientos, ganancias, pérdidas) positivas y negativas del periodo sin tener en cuenta a estos efectos las normas de integración y compensación de rentas. Estos rendimientos se computarán por su importe neto, deducidos los gastos pero sin aplicar las reducciones por rentas irregulares, excepto en los rendimientos del trabajo que se tendrán en cuenta por ser previas a la reducción de gastos. La reducción del artículo 20 por obtención de rendimientos del trabajo y del artículo 32.2 por obtención de rendimientos de actividades económicas cuando en ambos

casos el rendimiento neto es inferior a 14.550 euros y siempre que no obtengan otras rentas distintas, excluidas las exentas superiores a 6.500 euros no se tiene en cuenta, ya que es posterior a la obtención del rendimiento neto.

Con la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de reforma del IRPF, se produce una modificación importante, ya que la reducción incrementada en los rendimientos del trabajo prevista para las personas con discapacidad en el antiguo artículo 20 pasa a considerarse un incremento de gasto deducible, junto con los 2.000 euros que con carácter general se contemplan en el artículo 19, por lo que minorarían los rendimientos íntegros del trabajo a efectos del cálculo del rendimiento neto. Veamos algunos ejemplos:

EJEMPLO 4

Un contribuyente con un grado de discapacidad del 45 % y con movilidad reducida acreditada obtiene en el ejercicio 2016 17.000 euros de rendimientos de trabajo y en el 2017, 20.000. En ambos ejercicios tiene 700 euros de gastos por cotizaciones a la Seguridad Social y 50 de cuota sindical. Se plantea si obtiene una renta inferior a 8.000 euros a efectos de aplicar los mínimos familiares.

Solución

- 2016: $17.000 - 700 \text{ (SS)} - 50 \text{ (cuota sindical)} - 2.000 \text{ (otros gastos)} - 7.750 \text{ (incremento por discapacidad)} = 6.500$ euros rendimiento neto $- 3.700 \text{ (reducción por rendimiento neto inferior a 14.450)} = 2.800$ euros. Si obtiene una renta inferior a 8.000 euros.
- 2016: $20.000 - 700 \text{ (SS)} - 50 \text{ (cuota sindical)} - 2.000 \text{ (otros gastos)} - 7.750 \text{ (incremento por discapacidad)} = 9.500$ euros rendimiento neto $- 3.700 \text{ (reducción por rendimiento neto inferior a 14.450)} = 5.800$ euros. No obtiene una renta inferior a 8.000 euros.

EJEMPLO 5

Un contribuyente con un grado de discapacidad del 45 % y con movilidad reducida acreditada obtiene en el ejercicio 2017 5.000 euros de rendimientos netos de trabajo (a los que hay que aplicar la reducción de 3.700 €); percibe de dividendos e intereses 4.500 euros, con unos gastos de administración de valores de 200 y ha vendido unas participaciones de un fondo de inversión por importe de 10.000 euros con una pérdida de 2.000.

.../...

.../...

Solución

Sus rendimientos netos son: trabajo: 5.000; dividendos e intereses: $4.500 - 200 = 4.300$

Pérdidas patrimoniales: -2.000

Rendimiento neto a efectos de mínimos familiares: $5.000 + 4.300 - 2.000 = 7.300$

7.2.c) *Rendimientos declarados inferiores a 1.800 euros*

Aquí hay que destacar que, de acuerdo con lo dispuesto en la norma, se pueden tener rendimientos superiores a 1.800 euros, pero si no se presenta declaración porque no se está obligado, no se tendría en cuenta este límite. Estos 1.800 euros parten de su consideración como rendimientos netos, con la misma definición que la estudiada respecto del límite de 8.000 euros. Por tanto, son muy importantes dos consideraciones:

- Analizar cuándo existe la obligación de presentar declaración.
- Si no se tiene esa obligación, valorar la oportunidad de presentarla con el fin de obtener la devolución de retenciones que se hubieran podido practicar, por ejemplo, ya que, en ese caso, el límite que realmente operaría sería el de 1.800 euros.

EJEMPLO 6

Es el mismo caso del ejemplo 2, según el cual no está obligado a presentar declaración ni supera el límite de 8.000 euros: un contribuyente con un grado de discapacidad del 45 % y con movilidad reducida acreditada obtiene en el ejercicio 2016 17.000 euros de rendimiento íntegro. Como gastos por cotizaciones a la Seguridad Social tiene 700 y 50 de cuota sindical. Sus retenciones son de 340 por tratarse de un contrato temporal, por lo que si presentase declaración le saldría a devolver.

Solución

Bajo ningún concepto le interesa presentar declaración, ya que los ascendientes perderían los derechos asociados a un descendiente con discapacidad.

Hay que tener en cuenta lo previsto en los artículos 96 de la ley y 61 del reglamento, donde se establece quién está obligado a presentar declaración. No se toman en consideración en estas cuantías las rentas que estén exentas del IRPF, por ejemplo, los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social previstos en el artículo 53 de la Ley del IRPF, o los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos o las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que derivan de la Ley de dependencia.

EJEMPLO 7

Una persona discapacitada percibe 15.000 euros anuales de un plan de pensiones constituido en su favor y en el ejercicio 2017, para dar la entrada para un apartamento, vende participaciones de un fondo de inversión por importe de 6.000 euros, que le produce una ganancia patrimonial sujeta a retención de 1.500 euros.

Solución

Puesto que los 15.000 euros del plan de pensiones están exentos (es inferior a 3 veces el IPREM) y la ganancia patrimonial no supera los 1.600 euros, no tiene que declarar.

EJEMPLO 8

Mismo caso que el anterior, pero la ganancia patrimonial es de 2.000 euros.

Solución

En este caso, sí estaría obligado a declarar y sus rendimientos serían superiores a 1.800 euros, por lo que sus ascendientes o personas que tengan la tutela perderían los beneficios fiscales.

EJEMPLO 9

Mismo supuesto que el caso anterior, pero además tiene un piso del que es titular en el patrimonio protegido arrendado, percibiendo unos ingresos íntegros de 3.600 euros siendo su rendimiento neto de 900 euros.

Solución

En este caso, también estaría obligado a presentar declaración, ya que percibe rendimientos de capital inmobiliario y la suma de rendimientos y las ganancias patrimoniales superan los 1.000 euros.

7.3. Deducciones estatales

Con la desaparición de la deducción por inversión en vivienda habitual, concretamente la realización de obras e instalaciones de adecuación de su vivienda habitual por razón de la propia discapacidad del contribuyente, de su cónyuge o un pariente en línea directa o colateral consanguínea o por afinidad, no hay ningún tratamiento específico que se materialice vía deducción, quedando confinada la regulación específica de estas situaciones a los mínimos personales y familiares. Hay que recordar que esta deducción continuará aplicándose en los casos en que se hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013, y siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

7.4. Deducciones autonómicas

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las competencias normativas que pueden asumir las CC. AA. de régimen común, en la parte que afecta al objetivo de este trabajo, se concretan en la posibilidad de establecer deducciones en la cuota íntegra autonómica por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta y siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta. En cuanto a las CC. AA. de régimen foral, su margen legislativo es mayor, concretándose en el establecimiento de bonificaciones en los rendimientos del trabajo, que sustituyen a las reducciones de la normativa estatal y al establecimiento de determinadas deducciones. Con independencia de que se haga una consulta detallada de cada una de las deducciones, sujetas en algunos casos a múltiples límites y requisitos, lo que haremos aquí será un breve análisis comparado entre las distintas CC. AA. y distinguiendo las de régimen común de las de régimen foral.

7.4.a) CC. AA. de régimen común

La situación es muy variada; hay CC. AA. que tienen previstas hasta 6 deducciones específicas, como es el caso de Cantabria, y otras en las que no se contempla ningún beneficio fiscal concreto para el colectivo, como Murcia, pasando por otras como Cataluña, La Rioja o Madrid, en las que solo se contempla una única deducción que de alguna manera afecta a personas con discapacidad.

Las dividiremos en los siguientes grupos para un breve análisis comparativo de las mismas, resumiéndolas en el cuadro que se transcribe en cada caso, con sus características más relevantes, debiendo destacarse que hay que analizar la norma propia de cada deducción, ya que en muchos casos están sometidas a matices, requisitos y límites que hacen que su aplicación práctica sea, en ocasiones, bastante escasa.

A1. Deducciones relacionadas con el propio contribuyente con discapacidad

Puede observarse que las CC. AA. más generosas en el tratamiento fiscal del IRPF son Canarias, tanto por los límites en la base imponible declarada del contribuyente, como por el grado de discapacidad a partir del cual puede aplicarse como por el importe, y Castilla y León, donde el importe de la deducción puede llegar a ser de 656 euros para los casos más severos, y en la cuantificación de la base se descuenta el mínimo personal y familiar.

CC. AA.	Cuantía	Grado	Requisitos base (BI)
Andalucía	100	33 % o más	BI general más ahorro menor de 19.000 € en individual y 24.000 en conjunta
Baleares	80 150 150	Física 33 % o más Física 65 % o más Psíquica 33 % o más	BI general más ahorro menos mínimo personal y descendientes menor de 12.500 € en individual y 25.000 en conjunta
Canarias	300	33 % o más	BI general menor de 39.000 € en individual y 52.000 en conjunta
Castilla-La Mancha	300	65 % o más	BI general más ahorro menor de 27.000 € en individual y 36.000 en conjunta
Castilla y León	300 656 300	65 años o más y 33 % 65 años o más y 65 % Menos 65 años y 65 %	BI general más ahorro menos mínimo personal y descendientes menor de 18.900 € en individual y 31.500 en conjunta
			.../...

CC. AA.	Cuantía	Grado	Requisitos base (BI)
.../...			
C. Valenciana	179 o menos	65 años o más y 33 %	BL general más ahorro menor de 23.000 € en individual y 37.000 en conjunta

A2. Deducciones relacionas con personas discapacitadas a cargo del contribuyente

Este apartado es el más numeroso, en cuanto al número de CC. AA. que lo han considerado y la casuística. Puede observarse que se contempla desde el nacimiento o adopción de hijos con discapacidad, pero solo en el ejercicio en que tal circunstancia se produce (Canarias) o a lo sumo 3 ejercicios (Galicia); o como en el caso de Madrid, solo aprecia los supuestos de acogimiento no remunerado de personas discapacitadas, pero no de los descendientes o ascendientes naturales; en otros casos, se tiene derecho a la deducción mientras forma parte de la unidad familiar (Baleares) o dan derecho a la aplicación de los mínimos en la normativa estatal (Andalucía), pero reduciendo en este caso la cuantía de la deducción. La más generosa es de nuevo Castilla y León, donde la deducción por hijo nacido o adoptado en el ejercicio puede llegar a incrementarse hasta 2.351 euros si tiene una discapacidad a partir del 33 %, o de 492 si forma parte de una familia numerosa con algún miembro en esa situación. El cuadro contempla solo la deducción específica o el incremento sobre las deducciones generales que supone la condición de discapacitado.

CC. AA.	Cuantía	Grado	Requisitos base (BI o BL)
Andalucía	100	Cónyuge o pareja de hecho 65 % o más Descendientes y ascendientes 33 % o más	BI general más ahorro menor de 19.000 € en individual y 24.000 en conjunta BI general más ahorro menor de 80.000 € en individual y 100.000 en conjunta
Aragón	200 150	Nacimiento o adopción hijo 33 % o más Ascendiente o descendiente con 65 % o más	BI general más ahorro menos mínimo personal y descendientes menor de 21.000 € en individual y 35.000 en conjunta
Asturias	303	Familias monoparentales Descendientes 33 % o más	BI general más ahorro más anualidades por alimentos menor a 35.240 €
Baleares	80 150 150	Miembros de la unidad familiar Física 33 % o más Física 65 % o más Psíquica 33 % o más	BI general más ahorro menos mínimo personal y descendientes menor de 12.500 € en individual y 25.000 en conjunta
			.../...

CC. AA.	Cuantía	Grado	Requisitos base (BI o BL)
.../...			
Canarias	400 800	Nacimiento o adopción hijos 65 % o más	BI general menor de 39.000 € en individual y 52.000 en conjunta
Cantabria	100	Ascendiente o descendiente 65 % o más	Rentas brutas del discapacitado inferiores a 6.000 euros
Castilla-La Mancha	300 300 o 900	Ascendientes o descendientes 65 % o más Familia numerosa con cónyuge o descendientes discapacitados del 65 % o más	BI general más ahorro menor de 27.000 € en individual y 36.000 en conjunta
	600	Acogimiento no remunerado 33 % o más	BI general más ahorro menor de 12.500 € en individual y 25.000 en conjunta
Castilla y León	246 710 o 1.475 o 2.351	Familia numerosa con cónyuge o descendientes discapacitados del 65 % o más Hijos con discapacidad del 33 % o más	BI general más ahorro menos mínimo personal y descendientes menor de 18.900 € en individual y 31.500 en conjunta
Extremadura	150 o 220	Ascendiente o descendiente con rentas inferiores a 2 IPREM 65 % o más	BI general más ahorro menor de 19.000 € en individual y 24.000 en conjunta
Galicia	300 o 360 o 1.200 o 1.400	Nacimiento o adopción de hijos con el 33 % o más. Tres periodos impositivos	BI general más ahorro menos mínimo personal y familiar menor de 31.000 €
	250 o 400	Familia numerosa con cónyuge o descendientes discapacitados del 65 % o más	
Madrid	900	Acogimiento no remunerado. 33 % o más.	BL general más ahorro menor de 25.620 € en individual y 36.200 en conjunta
C. Valenciana	224 o 275 variables 179 o menos	Nacimiento o adopción: 65 % o más física, 33 % o más resto. Ascendientes mayores de 65 y con rentas inferiores a 8.000. 65 % o más física, 33 % o más resto.	BL general más ahorro menor de 25.000 € en individual y 40.000 en conjunta

A.3. Deducciones por aplicación de renta relacionada con las necesidades de personas con discapacidad

Este supuesto, que podría ofrecer aspectos interesantes, solo es contemplado por tres comunidades, dos de las cuales se centran en subvencionar el trabajo de empleadas del hogar contratadas y en el caso de Cantabria, se atiende a los mayores gastos médicos que personas de esta condición tienen que afrontar.

CC. AA.	Cuantía	Grado	Requisitos base (BI o BL)
Andalucía	15 % cuota fija SS hasta 500 € o 250 €	65 % o más. Ayuda de tercera persona. Familias monoparentales con hijos incapacitados	Sin límite. Solo el titular del hogar familiar. Empleador de hogar
Cantabria	10 % gastos	Personas que generan derecho a reducción en el mínimo familiar con 65 % o más	Honorarios profesionales. Límite de 500 o 700 € incrementados en 100.
	5 %		Seguros médicos no obligatorios. Límite 300 o 400 €
Galicia	10 % hasta 600 de los gastos satisfechos	Solo contribuyentes mayores de 65 años. 65 % o más y ayuda terceras personas	BI general más ahorro menos mínimo personal y familiar menor de 22.000 € en individual y 31.000 conjunta.

A.4. Deducciones relacionadas con inmuebles

En este grupo se recogen las deducciones por arrendamiento o por adquisición o bien por obras de adecuación, pero en inmuebles que son la vivienda habitual del contribuyente o de alguna persona miembro de la unidad familiar o que genera derecho a mínimo personal o familiar; no obstante, hay algunas excepciones, como, por ejemplo, Cantabria, que permite una deducción del 15 % en obras de adecuación de cualquier vivienda, siempre que no esté afecta a actividades económicas.

CC. AA.	Cuantía	Grado	Base deducción y otros requisitos
Asturias	3 % en adquisición	Contribuyente, cónyuges, ascendientes y descendientes. 65 % o más	Adquisición o adecuación de vivienda. Base deducción menor a 13.664 €. Si no es el contribuyente no debe tener rentas superiores al IPREM incluidas las exentas.
			.../...

CC. AA.	Cuantía	Grado	Base deducción y otros requisitos
.../...			
Baleares	15 % hasta 300 en arrendamiento	Contribuyentes o miembros unidad familiar en conjunta. 65 % o más física o 33 % psíquica	BI general más ahorro 18.000 € en individual y 30.000 en conjunta (24.000 y 36.000 en familia numerosa)
Canarias	0,75 %	Acreditación de la necesidad de las obras. 33 % o más	Cantidades satisfechas en el ejercicio sin límite
Cantabria	10 % hasta 300 o 600	Arrendamiento por contribuyente con 65 % o más	BI general más ahorro menor de 22.000 € en individual y 31.000 en conjunta
	15 % hasta 1.500 o 2.000	Obras de mejora en cualquier vivienda no afecta	Aplicable los dos ejercicios siguientes
Castilla y León	15 %	Contribuyente, cónyuge o pariente hasta el 3.º grado con el 33 % o más	BI total menos mínimo personal y familiar menor de 18.900 € en individual y 31.500 en conjunta. Base deducción menor 20.000
Cataluña	10 % hasta 300 o 600	Arrendamiento vivienda habitual por contribuyente con el 65 % o más	BI total menos mínimo personal y familiar menor de 20.000 € en individual y 30.000 en conjunta
Extremadura	5 % hasta 300 o 10 % (si es en zona rural) hasta 400	Arrendamiento vivienda habitual por contribuyente con 65 % o más	BI general más ahorro menor de 19.000 € en individual y 24.000 € en conjunta
Galicia	10 % hasta 600 y 20 % hasta 1.200	Alquiler de vivienda habitual contribuyente con un 33 % o más	BI general más ahorro menor de 22.000
C. Valenciana	5 %	Adquisición de vivienda habitual, contribuyente con un 33 % o más psíquica o 65 % física	BI general más ahorro menor de 15.039,18
.../...			

CC. AA.	Cuantía	Grado	Base deducción y otros requisitos
.../...			
C. Valenciana (cont.)	20 % hasta 612	Arrendamiento de vivienda habitual, contribuyente con un 33 % o más psíquica o 65 % física. Si menos de 36 años	BL general más ahorro menor de 25.000 € en individual y 40.000 en conjunta
	25 % hasta 765		

7.4.b) CC. AA. de régimen foral

En estas CC. AA. la casuística es variada; por un lado, existen deducciones y no reducciones cuya cuantía va en función del grado de dependencia o del de discapacidad, a diferencia de la normativa estatal donde se contempla solo la segunda circunstancia y solo para el cálculo de las reducciones incrementadas, lo que dificulta hacer una comparación de cuál es el ahorro fiscal real en cada caso. También, en el caso de Navarra se contemplan deducciones específicas de aplicación de gastos: el 25 % de las cotizaciones a la Seguridad Social y el 3,75 % del importe de la base de cotización, consecuencia de contratos formalizados con quienes trabajen en el hogar familiar y que tengan por objeto el cuidado de personas que dan derecho a la deducción por discapacidad.

7.5. Deducción por familia numerosa y persona con discapacidad a cargo

Para los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena y que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o sistema alternativo se crean unas deducciones de similar regulación y mecánica de aplicación que la deducción por maternidad, aunque con algunas peculiaridades, mediante la incorporación de un nuevo artículo, el 81 bis a la Ley del IRPF. No debemos olvidar que el beneficio fiscal de este grupo de deducciones se configura como un impuesto negativo, es decir, no dependen de que previamente haya habido retenciones o pagos a cuenta de diversas rentas que puedan ser objeto de devolución, sino que realmente lo que se produce es una devolución de cuotas pagadas a la Seguridad Social o a la respectiva mutualidad, estando el límite, por tanto, en las propias cotizaciones. Los datos esenciales que regulan estas deducciones son los siguientes:

- a) Por cada descendiente o ascendiente a cargo con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo familiar, la deducción podrá alcanzar los 1.200 euros anuales; también los diversos casos de familia numerosa, donde debemos recordar que la condición de tal exige que haya tres hijos o descendientes, salvo que uno de ellos sea discapacitado, o que uno de los ascendientes tenga una discapacidad superior al 65 %, donde solo se exigen dos hijos.

- b) Posteriormente, por el Real Decreto-Ley 1/2015 y la Ley 25/2015 se amplió el colectivo de posibles beneficiarios, al permitir que también podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Esto ha planteado múltiples consultas ante la Agencia Tributaria, sobre todo relativas a las prestaciones que pueden dar derecho a la deducción y que se han resuelto en el siguiente sentido:

- a) Prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección al desempleo pagadas por el Servicio de Empleo Público Estatal y son las siguientes:
- Prestación por desempleo a nivel contributivo: prestación económica mensual que se percibe tras la pérdida involuntaria de un empleo en función de las cotizaciones realizadas durante los periodos trabajados.
 - Subsidios por desempleo, que son los siguientes:
 - Por agotamiento de la prestación contributiva por desempleo y tener responsabilidades familiares o ser mayor de 45 años y no tener esas responsabilidades.
 - Por mayores de 55 años.
 - Por pérdida de empleo y no tener los días mínimos de cotizaciones necesarios para obtener una prestación contributiva por desempleo.
 - Trabajadores emigrantes retornados.
 - Liberados de prisión.
 - Revisión de invalidez.
 - Renta agraria para trabajadores eventuales agrarios.
 - Subsidio para trabajadores eventuales agrarios.
 - Por desplazamiento al extranjero.
 - Ayudas extraordinarias: renta activa de inserción, Plan Prepara y Ayudas del Programa de Activación para el Empleo.

Todas estas prestaciones generan el derecho a deducción; el resto abonadas por los distintos sistemas de las CC. AA. no generan el derecho a la deducción.

b) Prestaciones abonadas por la Seguridad Social que generan a sus perceptores el derecho a la prestación:

- Pensiones de jubilación.
- Pensiones por incapacidad permanente, total, absoluta y gran invalidez.
- Pensiones por viudedad.
- Pensiones por orfandad.
- Pensiones a favor de familiares: es una pensión que se concede a aquellos familiares que hayan convivido y dependido económicamente de la persona fallecida en ciertas condiciones; se abona mensualmente y la cuantía se calcula aplicando el 20% a la base reguladora.

Por tanto, el resto de las prestaciones familiares no generan derecho a deducción, es decir:

- Prestación por hijo o menor acogido a cargo.
- Prestación económica por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres con discapacidad.
- Prestación económica por parto o adopción múltiples.
- Prestación no económica por cuidado de hijo, de menor acogido o de otros familiares.

Tampoco dan derecho las prestaciones de la Ley de dependencia.

c) Las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que cumplan de forma simultánea los anteriores requisitos y tendrán como límite para cada una de las deducciones las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social o las mutualidades devengadas en cada periodo impositivo. No obstante, si tuviera derecho a la deducción respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos. Las cotizaciones y cuotas se computarán por su importe íntegro, sin tomar en consideración posibles bonificaciones.

d) Al igual que ocurre con la deducción por maternidad, se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el abono anticipado de dichas deducciones, no minorando en este caso la cuota diferencial del impuesto. Este abono se producirá, tal y como señala el artículo 60 bis del Reglamento del IRPF, por cada uno

de los meses en que estén dados de alta y cotizando en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, con carácter general, un mínimo de 15 días; en el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial cuya jornada laboral sea, al menos, del 50% de la jornada ordinaria de la empresa en cómputo mensual, debe estar de alta durante todo el mes. Finalmente, los trabajadores por cuenta ajena de alta en el Sistema especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios cuando se hubiera optado por bases diarias de cotización, deben realizar, al menos, diez jornadas reales.

- e) La forma de computar el número de meses sería la siguiente:
- La condición de familia numerosa y la situación de discapacidad se realizarán de acuerdo con la situación el último día de cada mes.
 - El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.
 - De acuerdo con la disposición adicional cuadragésima segunda de la Ley del IRPF (añadida por el RDL 1/2015 y Ley 25/2015), el requisito de percibir las prestaciones se entenderá cumplido cuando tales prestaciones se perciban en cualquier día del mes, no siendo aplicable el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.
- f) Existe la posibilidad de la cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de una misma persona; en este caso, a efectos del cálculo de la deducción, se tendrán en cuenta de forma conjunta tanto el número de meses como las cotizaciones y cuotas correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción (excepto cuando se trate de contribuyentes que perciben prestaciones de desempleo o pensiones), y por supuesto, se entenderá que no existe transmisión lucrativa a estos efectos. Se entenderá cedido el derecho a favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración, debiendo constar esta circunstancia en la declaración de todos los contribuyentes, salvo que el cedente sea no declarante, en cuyo caso la cesión se presentará mediante un modelo aprobado al efecto.

EJEMPLO 10

Un matrimonio en el que trabajan ambos cónyuges tiene dos hijos de 9 y 5 años, teniendo el segundo una minusvalía reconocida del 50%. Los dos figuran dados de alta en el régimen general de la Seguridad Social siendo el importe de las cotizaciones de 750 y 650

.../...

.../...

euros respectivamente en el año 2015. ¿Puede aplicarse alguna de las nuevas deducciones reguladas en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF?

Solución

Tiene derecho a dos deducciones: por descendiente con discapacidad y por familia numerosa, al tener dos hijos y uno de ellos con discapacidad superior al 33 %.

El importe de la deducción será de $1.200 \times 2 = 2.400$, ya que se cumplen los requisitos durante los 12 meses; al ser los dos los que tienen derecho a la aplicación de la deducción, su importe se prorratea a partes iguales. El límite de las cotizaciones se aplicará por cada deducción, por lo que en ambos casos el importe de la misma está por debajo de las cuotas abonadas a la Seguridad Social. Se podrá solicitar el abono anticipado mensual mediante la presentación de dos modelos 143, ya que hay que presentar uno por cada deducción a la que se tenga derecho.

Si se hace una solicitud del pago anticipado firmada por ambos cónyuges se abonará toda la ayuda mensual al primer solicitante que figure en la misma por entender que le ha cedido el derecho; en el caso de esperar a presentar la declaración del IRPF podrán aplicarse la deducción a partes iguales cada uno de los cónyuges, o bien uno de ellos, entendiéndose en ese caso cedido el derecho.

EJEMPLO 11

Matrimonio con dos descendientes discapacitados que generan mínimo familiar por descendiente.

Determinar el número de solicitudes a presentar y el tipo de modalidades.

Solución

Se trata de una familia numerosa, al tener al menos uno de los dos hijos con discapacidad. Por tanto deben presentar tres modelos: uno por su condición de familia numerosas y uno por cada descendiente discapacitado.

Si optan por la modalidad colectiva, presentarán tres, solicitando el abono de 100 euros mensuales.

Si optan por la modalidad individual, presentarán seis solicitudes: uno por cada contingencia y progenitor, solicitando en cada uno el abono de 50 euros mensuales.

EJEMPLO 12

Pareja de hecho, compuesta por A y B; A tiene una hija propia, C, con guarda y custodia exclusiva y B un hijo propio, D, con guarda y custodia exclusiva. Tienen un hijo común, E. Los tres hijos son discapacitados y ninguno de ellos obtiene rentas. A, C y E forman familia numerosa de categoría general reconocida por la CC. AA.

Solución.

A presenta tres solicitudes:

- 1.º Una individual por el 100 % como familia numerosa.
- 2.º Una individual por el 100 % por C.
- 3.º Una solicitud individual por el 50 % de E.

B presenta una solicitud individual por el 100 % de D y una individual por el 50 % de E. A y B podrían presentar una solicitud colectiva por el descendiente discapacitado común, E.

EJEMPLO 13

Se trata de un matrimonio con derecho a deducción por familia numerosa, categoría especial. El 4 de abril de 2015, el cónyuge A deja de trabajar sin tener derecho a percibir la prestación por desempleo. Las cotizaciones totales anuales de B han sido de 1.800 euros y las de A durante el tiempo en el que estuvo en activo de 700. Solicitan el pago anticipado en enero.

Determinar las solicitudes a presentar tanto de forma individual como colectiva, y en el primer caso, considerando que cede o no el derecho en el IRPF.

Solución

Siempre hay que considerar que al ser familia numerosa especial los límites se multiplican por 2; por tanto, el cónyuge que trabaja todo el año tiene un límite para computar que será de 1.800 euros \times 2 = 3.600.

1. Si se hace una solicitud colectiva, al estar en enero ambos cónyuges en activo podría figurar como primer titular cualquiera de los cónyuges, percibiendo cualquiera de ellos 2.400 euros anuales o 200 mensuales.

.../...

.../...

2. Si se hace la solicitud individual, el cónyuge B percibirá por abono anticipado 1.200 euros, a razón de 100 mensuales, mientras el cónyuge A percibirá solo tres meses por dejar de trabajar el 4 de abril, es decir, 300 euros, debiendo comunicar esta circunstancia a la AEAT en el plazo de 15 días; no obstante, si se detecta por la AEAT de oficio dejará de abonar esa cantidad.

Al hacer la solicitud individual, solo podrá cederse el derecho en el momento de presentación de la declaración del IRPF, de forma expresa por parte del cedente.

- a) Se cede el derecho; si es B a favor de A, este percibirá lo que falta ($9 \text{ meses} \times 100 = 900 \text{ €}$). Si es A en favor de B, igualmente serán 900 euros.
- b) No se cede el derecho: B es el beneficiario único de la deducción por los meses en los que A no ha estado en activo, es decir: $8 \times 100 = 800$. A cobrará 100 euros, puesto que está en activo cotizando 3 días del mes de abril. En este caso, al no haber cesión, la parte de la deducción que no puede percibir el beneficiario que no ha estado activo todo el año pasa a ser percibida por el otro beneficiario que sí tiene cotizaciones suficientes.

REFLEXIONES SOBRE LA REACTIVACIÓN DE LA BICCIS EN LA UNIÓN EUROPEA Y SU RELACIÓN CON LAS TENDENCIAS FISCALES MULTILATERALES

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

*Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

EXTRACTO

El viejo deseo de llevar a cabo una armonización fiscal en la Unión Europea sigue su curso. Desde los esfuerzos llevados a cabo en el seno de la Comunidad Económica Europea hasta los actuales de la Unión Europea se ha intentado conseguir una armonización fiscal directa e indirecta, con diferentes resultados. En este contexto tuvo lugar la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) en 2011, derivando en un mecanismo de cooperación reforzada en 2013, y que tras el Plan de Acción de la Comisión Europea de junio de 2015, en el que se contenía su reactivación como apartado estrella, se pretende su implementación definitiva en 2017. Así, esta nueva iniciativa de BICCIS se sitúa en un contexto pos-BEPS en el que priman las soluciones fiscales multilaterales, generándonos una serie de reflexiones que serán objeto de estudio.

Palabras clave: base imponible común consolidada; BICCIS; Plan de Acción BEPS; impuesto sobre sociedades; armonización fiscal; Unión Europea.

Fecha de entrada: 06-02-2017 / Fecha de aceptación: 17-03-2017

REFLECTIONS ON THE CCCTB IN THE EUROPEAN UNION AND THE MULTILATERAL TAX TRENDS

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

ABSTRACT

The European Union seeks to achieve direct and indirect tax harmonization for more than 50 years. In this context, the proposal for a Common Consolidated Corporate Income Tax Directive (CCCTB) was adopted in 2011, although it was not implemented. However, it was reactivated in June 2015 for the European Commission Action Plan. For this reason, the CCCTB is within a post-BEPS international context, characterized by the implementation of multilateral fiscal solutions, which we will analyze in this work.

Keywords: common consolidated corporate tax base; CCCTB; Action Plan on BEPS; Corporate Tax; fiscal harmonization; European Union.

Sumario

1. A modo de introducción: Un breve recorrido por el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea y la BICCIS como instrumento armonizador
2. La BICCIS en un contexto pos-BEPS
3. BICCIS versus multilateralismo
 - 3.1. Breve nota sobre las distintas acepciones de «multilateralismo fiscal»
 - 3.2. La BICCIS: ¿Multilateralismo europeo?
 - 3.3. La cooperación entre los Estados como ejercicio de la nueva soberanía fiscal europea
4. Sucinta reflexión sobre la BICCIS y el instrumento multilateral de BEPS tras la Convención multilateral de diciembre de 2016
5. Conclusiones

Bibliografía

1. A MODO DE INTRODUCCIÓN: UN BREVE RECORRIDO POR EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA Y LA BICIS COMO INSTRUMENTO ARMONIZADOR

El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea (en adelante, UE) es objeto de profundos debates en la comunidad científica.

A pesar de los múltiples esfuerzos realizados en el seno de la institución comunitaria en materia de imposición directa e indirecta, aún se sigue debatiendo sobre cómo debe ser esa armonización fiscal.

La cuestión no es baladí; con el fin de lograr la armonización fiscal, a lo largo de los años han evolucionado las medidas e instrumentos articulados, primero, por la Comunidad Económica Europea y, actualmente, por la UE¹, y que podemos diferenciar en dos bloques: un primer bloque, centrado en una armonización del impuesto sobre sociedades en la UE; y un segundo bloque, también centrado en la consecución de la armonización fiscal pero con relación a la lucha frente a la elusión del impuesto sobre sociedades.

El primer bloque estuvo caracterizado, por un lado, por la elaboración de una serie de informes que versaban sobre la viabilidad de una armonización fiscal en la zona comunitaria, ya fuese para conseguir una aproximación de los sistemas fiscales o, más específicamente, del impuesto sobre sociedades; y por otro, por la publicación de las primeras directivas sobre armonización fiscal.

Estos informes fueron prolíficos en términos cuantitativos, y sin ánimo de ser exhaustivos podemos citar: el *Informe Tinbergen* en 1953, cuya génesis fue el artículo 99 del Tratado de

¹ Sobre este asunto, pueden verse estudios en CASAS AGUDO, D.: «Estrategias de armonización fiscal y obstáculos a la misma: la concreta experiencia comunitaria» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 245-265; GUTIÉRREZ LOUSA, M.: «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea» en AA. VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, págs. 53-79; CORONA, J. F. y VALERA, F.: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989, págs. 135 y ss.; CALLE SAIZ, R.: *La Armonización fiscal europea: un balance actual*, Edit. AC, Madrid, 1990, págs. 61 y ss.; MATA SIERRA, M. T.: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1993, págs. 35 y ss.; CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38, 1983, págs. 34-38; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA ROMÁN, J. F. y VALERA TABUENA, F.: *La Armonización fiscal en la Unión Europea*, McGraw-Hill, Barcelona, 1997, págs. 20-21.

Roma; el conocido *Informe Neumark* de 1962, cumplimentado en 1963 por los *Informes Deringer y Roche*; el *Informe Segré* de 1966; el *Informe Van der Tempel* de 1968; el *Informe Werner* de 1970; las directivas publicadas entre los años 1970 a 1980 sobre armonización fiscal; el *Informe Burke* de 1980; las directivas de 1990 sobre armonización directa; el *Informe Ruding* de 1992; las sucesivas recomendaciones y comunicaciones entre 1993 y 1998; y la publicación del *Informe Bolkestein* en 2001.

El segundo bloque se centra en una lucha frente al fraude fiscal con el objetivo de articular una serie de medidas para prevenir la elusión del impuesto sobre sociedades y que sean de aplicación en todo el territorio comunitario.

Así, ya adentrados en el nuevo siglo, las directivas de la UE fueron el instrumento elegido para trasladar a los Estados miembros su preocupación sobre los paraísos fiscales y el fraude fiscal, destacando, entre otras reseñables, las siguientes: la Directiva 2003/47/CE del Consejo, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; la Directiva 2003/49/CE, sobre el régimen fiscal común en materia de intereses y cánones; y la Directiva 2009/133/CE, sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de títulos; la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, sobre la asistencia mutua en materia de recaudación; la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad; la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad; y la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

En este segundo bloque tiene lugar la propuesta de Directiva de Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, BICCIS) aprobada por la Comisión Europea el 16 de marzo de 2011² que, como bien sabemos, derivó en un mecanismo de cooperación reforzada en 2013 y que actualmente la Comisión Europea ha reactivado, como así lo confirmó el 25 de octubre de 2016³.

Tras este sucinto recorrido, la reactivación del sistema de BICCIS, a nuestro juicio, merece una serie de reflexiones que centraremos en cuatro bloques: el primero, su encaje en el actual con-

² Puede verse un estudio en profundidad sobre la evolución de la propuesta de BICCIS en MAGRANER MORENO, F. J.: «La BICC: un gran proyecto con un final incierto» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, págs. 677-703.

³ Véase la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2016. COM (2016) 682 final. Del mismo modo, no hay que olvidar que la reactivación del sistema BICCIS formaba parte del Plan de Acción de la Comisión Europea «para la creación de un sistema de imposición justo y eficaz en la Unión Europea», de 17 de junio de 2015. COM (2015) 302 final.

texto internacional pos-BEPS; el segundo, su relación con las tendencias internacionales actuales en la búsqueda de soluciones fiscales: el multilateralismo; el tercero, analizar si el concepto de soberanía fiscal en la UE ha devenido insuficiente a raíz de las crecientes tendencias multilaterales; y el cuarto, la posible relación entre el sistema de BICCIS con el instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS tras la Convención de diciembre de 2016.

2. LA BICCIS EN UN CONTEXTO POS-BEPS

Como bien dice MAGRANER MORENO⁴, el inicio de la propuesta de BICCIS de la Comisión Europea se remonta al año 2001 con el objetivo de que se alcanzara una solución general para que las sociedades pudiesen «aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria»⁵, aunque su publicación definitiva como propuesta de directiva fue en 2011⁶.

El actual contexto internacional se caracteriza por los parámetros BEPS, más si cabe tras la publicación de los informes finales de octubre de 2015, siendo comúnmente aceptado por la doctrina que nos encontramos en un periodo pos-BEPS⁷. Como dice CARBAJO VASCO, existe un nuevo orden mundial y «ese nuevo orden tiene un nombre: BEPS, y las 15 acciones que integran su Plan de Acción»⁸.

Ese nuevo orden mundial está caracterizado por los parámetros BEPS y, más concretamente, por los «problemas fiscales internacionales» que pretenden solventar las 15 acciones que lo integran.

Tras la publicación del Plan de Acción BEPS y los posteriores informes finales, la UE ha tomado en consideración las conclusiones en ellos recogidas –que no debemos olvidar que son instrumentos de *soft law*– para implementar medidas vinculantes de *hard law*, confirmando una tendencia que viene dándose desde hace años: que las medidas articuladas por la UE van a remolque de las implementadas por la OCDE.

⁴ MAGRANER MORENO, F. J.: «La BICC: un gran proyecto...», *op. cit.*, págs. 678-679.

⁵ *Cfr.* Comunicación de la Comisión Europea al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales», de 23 de octubre de 2001, págs. 13-15. COM (2001) 582 final.

⁶ *Vid.* Propuesta de Directiva del Consejo «relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)», de 16 de marzo de 2011. COM (2011) 121 final.

⁷ Al respecto MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?, *Quincena fiscal*, núms. 1-2, 2014, págs. 87-115, realizan una reflexión sobre si el Plan BEPS constituye el final del camino para reformular el sistema de fiscalidad internacional o si por el contrario es la primera piedra sobre la que articular futuros planes.

⁸ *Cfr.* CARBAJO VASCO, D.: «El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su Plan de Acción» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 1.699.

En este marco de actuaciones, el sistema de BICCIS confluye con otros focos de conflicto de los que adolecía el sistema fiscal internacional, que el Plan de Acción BEPS identificó y que la propia UE está complementando.

A modo de ejemplo, parte de las conclusiones del informe final de la acción 11.^a del Plan BEPS titulada «Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella» se han manifestado, directa o indirectamente, en el articulado de la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad; o también, en consonancia con el objetivo general del Plan BEPS de eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados, se ha implementado la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Dicho lo cual, la reactivación del sistema de BICCIS no se configura del mismo modo que en la propuesta de Directiva de 2011. Los principales focos de conflicto que suscitó han sido revisados y se ha tomado en consideración la experiencia actual del Plan BEPS, en el que algunas de sus acciones han caído en saco roto⁹.

Así, aunque a la reactivación del sistema de BICCIS le quede todavía mucho camino por recorrer, *grosso modo*, no pretende una armonización de los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades en el territorio europeo, ni tampoco una fórmula de reparto como la contenida en la propuesta de Directiva de 2011, sino que se centra en un objetivo claro de «crear condiciones de igualdad respecto de las multinacionales en Europa, cegando los canales que utilizan para evadir impuestos»¹⁰.

Como pone de manifiesto la Comisión Europea¹¹, uno de los objetivos principales consiste en lograr una mayor equidad del sistema tributario abordando algunas de las causas profundas de la elusión del impuesto sobre sociedades, y esto debería permitir:

1. Una reducción significativa de la planificación fiscal transfronteriza.
2. La creación de unas condiciones más equitativas entre las empresas nacionales y multinacionales.

⁹ *V. gr.*, entre otras, la acción 1.^a, «Abordar los retos de la economía digital para la imposición», que tras las conclusiones del informe final de octubre de 2015, y en contra de las conclusiones que recoge el informe del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) de la UE, la OCDE estimó que no era posible combatir actualmente la economía digital, desechando una propuesta de un nuevo criterio de sujeción de las rentas basado en una presencia digital significativa.

¹⁰ *Cfr.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: «Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE», de 25 de octubre de 2015. COM (2016) 682 final.

¹¹ Véase el Documento de trabajo de la Comisión Europea: «Resumen de la evaluación de impacto que acompaña al documento Propuesta de Directivas del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades y relativa a una BICCIS», de 25 de octubre de 2016. SWD (2016) 342 final.

3. La garantía de que las empresas paguen una justa proporción de carga fiscal.
4. Una mayor sensibilización general de los contribuyentes hacia los aspectos relacionados con la ética fiscal.

Estos objetivos hacen de la reactivación de la BICCIS, parafraseando a CALLEJA CRESPO y CALVO SALINERO, una propuesta más realista que puede permitir su aprobación a corto plazo¹².

Ello lo corroboran las conclusiones del Consejo ECOFIN de 6 de diciembre de 2016¹³ diciendo que:

«INVITA a las Presidencias entrantes a que organicen los trabajos sobre la base imponible común del impuesto sobre sociedades y la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades con arreglo a la siguiente secuencia temporal: en primer lugar, los Estados miembros deben centrarse en las normas de cálculo de la base imponible y, en particular, en los nuevos elementos de la iniciativa reactivada sobre esta cuestión (capítulos I a V); a continuación, los Estados miembros deberían centrarse en los demás aspectos de la base común (capítulos VI a XI), a saber: por una parte, los que ya se analizaron en profundidad en el contexto de la propuesta de 2011 relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, y, por otra, los que figuran en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior; cuando los debates sobre estas cuestiones hayan llegado a buen fin, habría que examinar sin demora la consolidación fiscal».

En estos términos, a tenor de los documentos publicados por la Comisión Europea, podríamos decir que los objetivos que pretende lograr esa futurible Directiva BICCIS son asumibles y que la metodología para su implementación es realista, además de que no interfieren en gran medida en la esfera de soberanía fiscal de los Estados, como sí que sucedió con los extremos contenidos en la inicial propuesta de Directiva de 2011.

Así las cosas, si bien el escepticismo sobre el éxito del Plan de Acción BEPS ocupa gran parte del debate científico¹⁴, sí que existen determinados focos de conflicto que han encontrado

¹² Vid. CALLEJA CRESPO, Á. y CALVO SALINERO, R.: «Planificación fiscal y multinacionales» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, págs. 1.300.

¹³ Apartado 13.º de las Conclusiones del Consejo sobre el establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competente y estable para la UE, de 6 de diciembre de 2016. Disponible en: <http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2016/12/47244651630_es.pdf>.

¹⁴ Entre otros, CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Navarra, 2015, págs. 19-20, traen a colación la tesis de, entre otros autores, AULT, H.: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Working Paper/Max*

una solución y de esa dinámica positiva de colaboración entre los Estados se puede valer el proyecto BICCIS tras su reactivación. En este sentido, los resultados de BEPS son una oportunidad para que la UE aproveche los vientos favorables que soplan a favor de la cohesión tributaria internacional y, en este caso concreto, para la armonización del impuesto sobre sociedades.

No en vano conviene recordar que la propuesta de BICCIS se plasma en una directiva¹⁵, es decir, un instrumento de *hard law* que es fuente de obligaciones jurídicas vinculantes para los Estados, en contraposición a los informes y recomendaciones que emanan del seno de la OCDE que constituyen instrumentos de *soft law*. A nuestro juicio, la obligatoriedad en su adopción podría constituir una baza a favor del proyecto BICCIS, ya que a pesar de que los informes BEPS no contienen obligaciones jurídicas vinculantes para los Estados, algunas de sus acciones sí han llegado a buen puerto, por lo que la adopción de la futurible directiva no debería ser menos.

Además, como analizaremos más adelante en este artículo, creemos que la iniciativa de BICCIS podría ser compatible con los parámetros contenidos en el Plan de Acción BEPS, ya que ambas iniciativas comparten el fin de erradicar las conductas elusivas del impuesto sobre sociedades, si bien la primera circunscrita al ámbito comunitario, y la segunda con un espectro internacionalista. Pero en esencia comparten el objetivo común, por lo que no hay motivo para pensar que si la nueva propuesta de Directiva de BICCIS llegase a buen puerto sea incompatible con los parámetros BEPS. Es más, puede darse el caso de que esa futurible Directiva de BICCIS incorpore alguno de los parámetros recogidos en las acciones BEPS con el objetivo de implementarlos y darles vinculatoriedad para los Estados.

3. BICCIS VERSUS MULTILATERALISMO

La reactivación del sistema de BICCIS en la UE confluye con otros instrumentos fiscales internacionales (*v. gr.*, convenios multilaterales, intercambio automático de información fiscal, o los acuerdos FATCA) cuya génesis comparten con la iniciativa europea: el consenso entre un elevado número de Estados en la articulación de acuerdos eficaces de aplicación homónima o aproximada en diversos territorios.

Planck Institute for Tax Law and Public Finance, núm. 3, 2013, argumenta que «esta corriente de reforma de la fiscalidad internacional (BEPS), intensamente focalizada en las estructuras de las grandes corporaciones multinacionales, no persigue realmente robustecer la integridad del impuesto sobre sociedades a escala internacional, sino que su finalidad última residirá en lanzar un mensaje con tintes sociológicos a la principal masa de contribuyentes (personas físicas) que sostienen el sistema fiscal en el sentido de que los «grandes contribuyentes» están igualmente sujetos a una «contribución fiscal justa».

¹⁵ Ante otras posibles fórmulas de articulación de la propuesta BICCIS (*v. gr.*, un instrumento de *soft law*), MAGRANER MORENO, F. J.: «La BICC: un gran proyecto...», *op. cit.*, pág. 693, dice que «la Comisión Europea considera que el instrumento jurídico adecuado para aprobar la base imponible consolidada común es la Directiva» y remite al contenido del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Así las cosas, es conocido que las tendencias actuales en la búsqueda de soluciones fiscales internacionales giran en torno al multilateralismo entre los Estados. Además, se ha producido un abandono paulatino de las soluciones fiscales unilaterales y bilaterales para solucionar problemas de doble no imposición, motivado principalmente por la insuficiencia de las mismas para hacer frente a los desafíos fiscales actuales¹⁶.

Por todo ello, vamos a reflexionar sobre la BICCIS y su relación con el multilateralismo fiscal, en tres apartados: primero, realizando una sucinta aproximación a las acepciones de «multilateralismo fiscal» y si la BICCIS sería subsumible en alguna de estas; segundo, si la BICCIS puede constituir un instrumento multilateral europeo; y tercero, si la cooperación entre los Estados ha derivado en un cambio en la acepción de la soberanía fiscal en la UE.

3.1. BREVE NOTA SOBRE LAS DISTINTAS ACEPCIONES DE «MULTILATERALISMO FISCAL»

La conceptualización del multilateralismo fiscal presenta no pocas dificultades, por lo que hemos creído a bien, antes de reflexionar sobre el posible encaje de BICCIS en las tendencias multilaterales, delimitar brevemente sus distintas acepciones en tres bloques diferenciados.

En primer lugar, en el plano de los convenios fiscales para evitar la doble imposición podemos establecer que el acuerdo de un número de Estados firmantes de un convenio no tiene que coincidir con el número de Estados que lo ratifiquen posteriormente.

En este supuesto distinguimos dos tipos de multilateralidad: una relativa, en que, a pesar de que no sea unánime la ratificación posterior por los Estados firmantes, se considera que el respaldo mayoritario de estos últimos le dota de legitimidad para considerar ese convenio como multilateral¹⁷; y otra, absoluta cuando un convenio tiene que ser unánimemente ratificado con posterioridad por todos los Estados firmantes del convenio¹⁸.

¹⁶ No en vano, existen excepciones de consolidación de mecanismos unilaterales, como los acuerdos suscritos por Estados Unidos para la implementación del Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), cuya aceptación ha sido amplia y ha derivado en acuerdos intergubernamentales con terceros países, por lo que podemos decir que este instrumento, en principio unilateral del gobierno americano, ha devenido en un instrumento multilateral.

¹⁷ A nivel europeo el mejor ejemplo sobre lo descrito lo constituye el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua OCDE/Consejo de Europa, que a fecha de 31 de diciembre de 2015 fue firmado por 84 países pero solo entró en vigor en 61 de ellos. Además, como argumenta CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE» en SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2015, págs. 1.531-1.532, un buen número de países han incluido reservas que restringen el ámbito de aplicación de las amplias posibilidades de asistencia mutua que regula el convenio.

¹⁸ Cabe resaltar que este concepto de multilateralidad absoluta fue el otorgado en sus inicios al instrumento multilateral del Plan de Acción BEPS. Sin embargo tras el *Final Report Action 15* de octubre de 2015 el enfoque ha cambiado

En segundo lugar, puede servir de solución a importantes problemas de la fiscalidad internacional. En este sentido, constituye un remedio frente a los problemas que suscita la fijación unilateral de medidas para evitar la erosión de la base imponible por los Estados hacia soluciones basadas en la cesión de soberanía tributaria en pro de armonizar principios uniformes a nivel internacional. Es decir, el multilateralismo implica que las soluciones fiscales frente a la doble imposición y doble exención se deben articular con base en un acuerdo mayoritario de los Estados.

En tercer lugar, el multilateralismo es más que una base de consenso sobre la que articular acuerdos en materia fiscal. Muchas son las iniciativas promovidas por organismos e instituciones de carácter internacional (concretamente, la OCDE y la UE) que hacen hincapié en las soluciones fiscales basadas en la cooperación entre los Estados miembros a fin de lograr una mayor transparencia en las operaciones. Así, el multilateralismo también puede ser entendido como un medio a través del cual las organizaciones y organismos internacionales que han asumido el liderazgo en la lucha frente al fraude fiscal pongan a disposición de los Estados los medios para que cooperen entre ellos a fin de combatir la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios.

3.2. LA BICCIS: ¿MULTILATERALISMO EUROPEO?

Tras delimitar brevemente las distintas acepciones del multilateralismo fiscal o, en otros términos, los distintos instrumentos sustentados en la cohesión entre varios Estados para solventar supuestos de doble imposición o doble no-imposición internacional, hay que reflexionar sobre si la nueva iniciativa de BICCIS puede considerarse un nuevo instrumento multilateral europeo.

Como ya hemos dicho anteriormente, el multilateralismo fiscal puede entenderse como una base de consenso sobre la que un número elevado de Estados llegan a acuerdos de aplicación homónima o aproximada en diversos territorios. Así, en una primera aproximación podríamos decir que la reactivación de la BICCIS sería subsumible bajo esta acepción, al ser una iniciativa por la que los Estados miembros de la UE sobre una base de consenso y diálogo intentan articular un instrumento (en este caso, una directiva) que dificulte la elusión del impuesto sobre sociedades en la UE —a la vez que recuperar ese viejo deseo de culminar la armonización fiscal de la imposición directa—.

No obstante, esta afirmación requiere de un matiz. No queremos decir que la iniciativa BICCIS sea un instrumento multilateral como los articulados por la OCDE, puesto que, como bien es sabido, los requisitos para la adopción de una directiva en la UE difieren enormemente de los requeridos para articular un convenio multilateral en el ámbito de la OCDE, y se remontan a los principios del propio Derecho Internacional; mientras que la adopción de una directiva por la UE tiene efectos vinculantes para todos los Estados miembros (aunque estos no votasen a su favor), en el plano de los convenios fiscales multilaterales la adhesión al mismo es facultativa, es

hacia una multilateralidad relativa debido a las casuísticas que podría producir, como entre otras, si uno de los Estados firmantes no lo ratificase posteriormente se rompería la multilateralidad del convenio.

decir, existe un instrumento que los Estados que lo deseen pueden suscribir, pero nunca en contra de su voluntad, además de que pueden formularse reservas y comentarios al convenio, lo que no sucede en las directivas de la UE¹⁹.

Sin embargo, en el caso concreto de la BICCIS, el motivo principal de la adopción de esta posible directiva y de la adhesión y firma de un instrumento fiscal multilateral, al amparo de los parámetros OCDE, es similar: el consenso y la cohesión entre un elevado número de Estados para articular unos parámetros fiscales que sean de aplicación uniforme en diversos territorios. Por todo ello, podría entenderse la BICCIS como una expresión del multilateralismo fiscal si tenemos en cuenta, por un lado, el consenso necesario entre los Estados miembros de la UE para su adopción y, por otro, por el problema fiscal que se pretende atajar: la elusión del impuesto sobre sociedades, en sintonía con las soluciones fiscales articuladas en el actual contexto pos-BEPS²⁰.

Del mismo modo y a nuestro juicio, la articulación de una propuesta de Directiva de BICCIS es una tarea compleja, por varios motivos: primero, por el alto grado de complejidad para su adopción; segundo, por el objetivo que pretende conseguir; tercero, por la dificultad de conseguir el consenso de los Estados miembros; y cuarto, la configuración del actual contexto económico y social europeo.

En un contexto económico y social que se muestra francamente preocupado por el déficit recaudatorio de las arcas públicas, culminar la armonización de la imposición directa constituye un viejo deseo desde los inicios de la andadura europea, y más recientemente, instaurar una BICCIS para todos los Estados miembros a fin de dificultar la elusión del impuesto sobre sociedades en la UE.

Además, no hay que olvidar el alto grado de complejidad que posee por el consenso necesario para su adopción, que conllevó que la propuesta de Directiva de 2011 cayera en saco roto, ya que no fue posible alcanzar un acuerdo entre los Estados sobre una serie de aspectos esenciales (*v. gr.*, la fórmula de reparto).

¹⁹ Para más inri, la razón de ser de estas organizaciones, si bien ambas supranacionales, es muy distinta: la UE es una organización de «integración» con un ordenamiento jurídico propio (*vid.* Sentencia van Gend en Loos de 1963 y Costa c. ENEL de 1964) frente a la OCDE que es una organización de «cooperación» y, por tanto, en esta última los miembros no ceden a la OCDE la facultad para dictar normas vinculantes, como sí sucede en el ámbito de la UE.

²⁰ En este sentido, incluso podría entenderse que el resto de directivas que abordan, en mayor o menor medida, instrumentos para lograr una armonización fiscal, por cuanto tienen que cumplirse los mismos requisitos para su adopción también serían una expresión del multilateralismo fiscal. Con base en este razonamiento, también serían subsumibles otras directivas cuya relevancia es significativa y no difieren en gran medida de los objetivos y dificultad que trae consigo el sistema de BICCIS; concretamente, la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, y la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, ambas en consonancia, una vez más, con las tendencias fiscales actuales a favor de la cohesión entre los Estados para eliminar la elusión fiscal y la erosión de las bases imponibles.

En otro orden de cosas, para la posible consideración de la iniciativa de BICCIS como una expresión del multilateralismo fiscal conviene recordar las iniciativas precedentes en esta materia.

Desde hace más de noventa años se han promovido distintas iniciativas de corte multilateral en la UE y en la OCDE, principalmente para articular convenios que eliminasen la doble imposición internacional. Estas iniciativas tienen, a nuestro juicio, dos características fundamentales: primero, que su adopción tenga por base el consenso entre un elevado número de Estados partícipes; y segundo, que las medidas adoptadas sean de aplicación en todos los Estados (en el caso de la UE, los Estados miembros; en el caso de la OCDE, los firmantes).

Como ha puesto de manifiesto un sector de la doctrina anglosajona, el punto de inicio de los esfuerzos para coordinar los regímenes fiscales entre un elevado número de países usando como pretexto un convenio multilateral se remonta a los trabajos de la Sociedad de Naciones y la Primera Guerra Mundial²¹, en los que se encargó a un grupo depreciados economistas que redactaran un informe que plasmará soluciones alternativas frente a la doble imposición internacional²². Sin embargo, estos esfuerzos no tuvieron eficacia práctica, ya que el contenido de dicho informe establecía que la Sociedad de Naciones debía centrarse en los convenios de doble imposición bilaterales en lugar de en los convenios con carácter multilateral²³.

Por su parte SERRANO ANTÓN pone de manifiesto un pequeño número de convenios multilaterales en vigor o que han estado en vigor como: el Acuerdo General de la Organización Común Africana, Madagascar y Mauritania firmado en 1971; el Acuerdo para la eliminación de la doble imposición internacional y evitar la evasión fiscal entre los Estados de la Unión Económica Árabe firmado en 1973; el Convenio multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional firmado por los miembros del COMECON en mayo de 1977; el Convenio de la ECOWAS firmado en 1975; y el Convenio de los países nórdicos para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio firmado en 1996²⁴.

²¹ Vid. LANG, M. y SCHUCH, J.: «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review*, núm. 9, 2000, págs. 39-44.

²² Para más detalle, véanse BRUINS, W.; EINAUDI, L.; SELIGMAN, E. y STAMP, S.: *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, League of Nations, Doc. Núm. 73/F.19, 1923.

²³ No solo eso, en el seno de la institución se produjo una confrontación en las posturas defendidas; desde aquellas voces que promovían un reemplazo del sistema bilateral de convenios hacia un sistema multilateral, hasta la coexistencia de convenios bilaterales y multilaterales recogiendo este último las particulares casuísticas que no abarcase la red bilateral de convenios. Véanse para más detalles DUNLOP, J.: «Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty», *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27, 2006, págs. 227-233; OLIVER, D.: «Tax Treaties and the Market State», *Tax Law Review*, núm. 4, 2003, págs. 587-608.

²⁴ Vid. SERRANO ANTÓN, F. (dir.): «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2015, págs. 314-315. En el mismo sentido MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Otros tratados internacionales» en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid, 2015, págs.

Además, en el plano europeo, no debemos olvidar el precedente de éxito de las soluciones fiscales multilaterales: el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua, elaborado por un comité de expertos del Consejo de Europa sobre la base de un borrador de la OCDE, abierto a su firma en 1988 y que entró en vigor en 1995²⁵.

Por último hemos de añadir, por su carácter reciente y relevancia internacional, la Convención multilateral celebrada los días 24 y 25 de noviembre de 2016 en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la acción 15.^a del Plan de Acción BEPS, cuyo objetivo primordial es eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados trasponiendo los resultados de la Convención en los más de 2.000 tratados fiscales bilaterales en todo el mundo. Por lo que, tras las conclusiones del informe final BEPS de la acción 15.^a de octubre de 2015 y la creación del grupo de trabajo *ad hoc* para su implementación, y a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes de la colaboración multilateral entre los Estados²⁶ en el ámbito de la OCDE.

Por tanto, vemos que durante la segunda mitad del siglo XX hasta la actualidad han sido varias las iniciativas que potencian la multilateralidad entre los Estados como solución para la doble imposición en materia de renta y patrimonio, si bien actualmente no se pueden compartir en plenitud frente a las exigencias que plantea la doble no imposición de las rentas.

Así las cosas, a la luz de las experiencias fiscales multilaterales (más abundantemente frente a la doble imposición, pero también en los últimos años frente a la doble no imposición) y a pesar del objetivo prioritario del sistema de BICCIS de articular unos parámetros fiscales de aplicación uniforme en la UE para combatir la elusión del impuesto sobre sociedades, no podemos considerar a esta última como un instrumento multilateral europeo, por cuanto nos requiere obviar la propia configuración del ordenamiento jurídico de la UE como «propio», a pesar de que la iniciativa de BICCIS y los convenios fiscales multilaterales OCDE compartan el objetivo a conseguir y el requisito de un elevado grado de consenso entre los Estados para su adopción.

Podemos entender, eso sí, que es una iniciativa con tintes multilaterales, por la necesidad del consenso entre los Estados para la articulación de la directiva, aunque también va de suyo por el sistema de adopción de las mismas en la UE.

No obstante, hay que poner en valor una serie de aspectos de la propuesta de BICCIS.

831-860, realiza un análisis del Acuerdo General sobre el Comercio y las Tarifas (GATT), la sucesora del mismo, la Organización Mundial del Comercio y el Acuerdo General sobre el comercio de servicios (GATS) como ejemplos de acuerdos o convenios multilaterales con relevancia internacional.

²⁵ Para más detalle, véanse FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 207-210.

²⁶ Para más detalles, puede consultarse el texto definitivo de la Convención multilateral online: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>.

Primero, establecido como precedente de éxito el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua de 1988 y, sin desmerecerlo, la iniciativa BICCIS podría tener una aceptación mayor, ya que englobaría a todos los Estados miembros de la UE, por lo que cuantos más Estados participen en la iniciativa, por un lado, mayor será la dificultad de su ejecución y, por otro, mayor será su ámbito de aplicación.

Segundo, que los extremos contenidos en la futurible Directiva de BICCIS, en atención a los objetivos que persigue y la metodología para su implementación, nos parecen asumibles y realistas y que, además, responden a un problema que desde los inicios de la Comunidad Económica Europea se pretende poner solución: la armonización del impuesto sobre sociedades, y más concretamente en los últimos años, evitar la elusión artificiosa del impuesto en la UE.

Y tercero, que la tendencia actual en la implementación de soluciones fiscales es el consenso entre un elevado número de Estados para su adopción, es decir, que los rasgos que caracterizan al contexto fiscal internacional han variado notablemente desde la publicación de la propuesta de Directiva en 2011 hasta la actualidad, ya que las iniciativas multilaterales, como por ejemplo el intercambio de información entre las administraciones tributarias y los instrumentos fiscales multilaterales están a la orden del día.

3.3. LA COOPERACIÓN ENTRE LOS ESTADOS COMO EJERCICIO DE LA NUEVA SOBERANÍA FISCAL EUROPEA

Las actividades económicas transfronterizas han alcanzado cifras estratosféricas, trayendo consigo un aumento de las estrategias de planificación fiscal (agresiva) cuyo objetivo consiste en la disminución de las bases imponibles a fin de lograr una tributación menor por el impuesto sobre sociedades. Por ello, en la UE se están potenciando las soluciones fiscales en las que los Estados ceden parte de su soberanía fiscal a fin de conseguir una armonización en los parámetros fiscales aplicables en todo el territorio (esto último, génesis de las soluciones fiscales multilaterales).

El concepto clásico de soberanía fiscal de BÜHLER, esto es muy sucintamente, «la facultad total y exclusiva de un Estado para desarrollar, a través de la propia voluntad manifestada frente al resto de Estados, la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial»²⁷, ha devenido insuficiente con el paso de los años debido a dos circunstancias; la primera, la limitación de la esfera de soberanía fiscal de

²⁷ Cfr. BÜHLER, O.: *Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 173 (traducción castellana de CERVERA TORREJÓN, F.). La doctrina científica ha sido prolífica sobre el significado de la soberanía fiscal. Entre otros, véanse GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989, págs. 3-7; CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE» en AA. VV., *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada, 1987, págs. 60-61; GARBARINO, C.: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova, 1990, págs. 95-100.

los Estados tras su entrada en la UE²⁸; y la segunda, la necesidad de conjugar esa cesión de soberanía con la articulación de acuerdos eficaces frente a la elusión del impuesto sobre sociedades.

Es así cómo el avance de la globalización económica y los efectos perjudiciales de la economía digital han provocado, como bien dice SANZ GADEA, que «los patrones de tributación heredados del pasado siglo, y hoy vigentes, no son los más idóneos para afrontar la realidad de las multinacionales»²⁹. Es una evidencia: la acepción clásica de la soberanía fiscal se ha podido compartir en un contexto internacional en el que primaban las soluciones fiscales bilaterales y en el que las actividades económicas transfronterizas no eran tan frecuentes.

Sin embargo, actualmente no se puede compartir en plenitud ya que la erosión de las bases imponibles ha puesto en jaque a la comunidad internacional e inexorablemente también a la UE, y ha servido de estímulo a los socios comunitarios para reflexionar sobre el camino a seguir.

Por ello, el concepto actual de soberanía fiscal en la UE parece aproximarse más a lo descrito por SLAUGHTER, que afirma que «la nueva soberanía es la cooperación entre los Estados»³⁰ y, por tanto, sustentado en el multilateralismo fiscal, ya que como dice ROSEMBUJ, «la nueva soberanía, a diferencia de la soberanía clásica westfaliana, encuentra en la relación con otros la fuente del poder efectivo y exclusivo de cada Estado»³¹.

Así las cosas, a tenor de las recientes experiencias multilaterales, podemos decir que los Estados –en este caso, los miembros de la UE– han abandonado la clásica reticencia a ceder parte de su soberanía fiscal a un organismo supranacional, y han primado los intereses colectivos a los individuales, trayendo consigo una evolución de la tradicional acepción de la soberanía fiscal.

En este sentido, podríamos hablar de la soberanía fiscal europea como el ejercicio de un poder colectivo fundado en el consenso entre un elevado número de Estados que desplaza a la esfera de soberanía fiscal individual de cada uno de los Estados miembros.

²⁸ En este sentido GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A. y FUSTER GÓMEZ, M.: «Planificación fiscal internacional posible vs. indebida: problemas actuales», *RCyT. CEF*, núm. 405, 2016, pág. 52, dicen que «la soberanía fiscal de cada Estado sigue siendo el principal condicionante de la planificación fiscal indebida a nivel internacional. La contramedida necesaria para evitar que esta realidad insoslayable impida una auténtica política de lucha contra el fenómeno descrito no puede ser otra que la coordinación, colaboración y cooperación entre los Estados...».

²⁹ *Cfr.* SANZ GADEA, E.: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Revista de economía vasca*, núm. 88, 2015, págs. 99-100.

³⁰ *Cfr.* SLAUGHTER, A. M.: «Sovereignty and power in a networked world order», *Stanford Journal of International Law*, núm. 40, 2004, págs. 284-285. Si bien dice ROSEMBUJ, T.: «La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pág. 960, que el origen de este nuevo concepto de soberanía fiscal pertenece a CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A.: *The new sovereignty*, Harvard University Press, Estados Unidos, 1998.

³¹ ROSEMBUJ, T.: «La erosión de la base...», *op. cit.*, pág. 960.

Si bien es cierto que ha sido un abandono forzoso, también lo es que la globalización económica ha alcanzado cotas estratosféricas y ha hecho cada vez más interdependientes a los Estados, por lo que la idea de una nueva soberanía fiscal europea basada en el consenso de los Estados miembros de la UE no parece descabellada, ya que es el seno de la institución donde se debaten y se adoptan los acuerdos de aplicación en todo el territorio, y estos acuerdos encuentran su base en la cohesión y el diálogo entre los Estados.

Por ello, a nuestro juicio, se ha abandonado la clásica antítesis que representaban el multilateralismo y la soberanía fiscal en el plano internacional en general y en la UE en particular.

4. SUCINTA REFLEXIÓN SOBRE LA BICCIS Y EL INSTRUMENTO MULTILATERAL DE BEPS TRAS LA CONVENCIÓN MULTILATERAL DE DICIEMBRE DE 2016

El nivel de preocupación existente en torno al fraude fiscal internacional y la necesidad de recuperar para el erario público las ingentes cantidades dejadas de ingresar³² motivaron una serie de reuniones del G20 y G8 en 2012 que culminaron con la publicación del Plan de Acción BEPS en septiembre de 2013 por la OCDE, dividido en 15 acciones con diversas problemáticas fiscales a solucionar. En septiembre de 2014 vieron la luz los primeros informes, pero no fue hasta octubre de 2015 cuando, cumpliendo con el calendario temporal establecido, se implementaron definitivamente los informes finales de las 14 primeras acciones, ya que la acción 15.^a, referida a desarrollar un instrumento multilateral, requería más tiempo para su implementación y una mayor complejidad, llegando incluso a constituir un grupo de trabajo *ad hoc* para su elaboración.

Así las cosas, como ya hemos mencionado anteriormente, el Convenio multilateral BEPS ha visto la luz tras la Convención multilateral celebrada los días 24 y 25 de noviembre de 2016, en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la acción 15.^a del Plan de Acción BEPS, y que a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes en la colaboración multilateral entre los Estados³³.

En esta «era pos-BEPS» que deviene a raíz de la publicación de los informes finales BEPS de octubre de 2015 interactúa la reactivación del sistema de BICCIS de la UE. Más concretamen-

³² Cfr. CARBAJO VASCO, D.: «El nuevo orden fiscal internacional...», *op. cit.*, pág. 1.700.

³³ Como bien sabemos, el objetivo primordial del instrumento multilateral BEPS es eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados trasponiendo los resultados de la Convención en los más de 2.000 tratados fiscales bilaterales en todo el mundo.

te, en una «era posconvenio multilateral BEPS», ya que fue tal la expectación creada que marca, a nuestro juicio, un antes y un después en la metodología de implementación de las soluciones fiscales frente a la erosión de las bases imponibles en general y la elusión del impuesto sobre sociedades en particular.

Así, tanto la OCDE en la articulación del instrumento multilateral BEPS como la UE en la implementación de una Directiva de BICIS persiguen un objetivo común: erradicar la elusión fiscal, si bien la primera (OCDE) circunscrita en un plano internacional mediante la eliminación de la doble no imposición internacional, y la segunda (UE) con relación al impuesto sobre sociedades en el territorio comunitario para consolidar una definitiva armonización fiscal directa, un viejo deseo desde la creación de la Comunidad Económica Europea.

Por ello, no vemos obstáculos para considerar que son dos instrumentos compatibles; primero, por sus ámbitos de aplicación y, segundo, por el objetivo general que persiguen. Es más, sería deseable que se complementen, puesto que emanan de dos organismos internacionales líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional, que como bien dice HINOJOSA TORRALVO, este «plantea unas exigencias que solo un concierto del máximo nivel entre los países más importantes podría procurar algún resultado»³⁴.

Es por ello por lo que la lucha internacional para que los beneficios tributen allí donde se generen, impedir la erosión de las bases imponibles, la elusión del impuesto sobre sociedades y, en definitiva, la correcta aplicación de los principios de justicia tributaria se ven socorridos por la voluntad de entendimiento y conclusión de acuerdos eficaces, por partida doble en este caso: en el plano internacional mediante la articulación de un convenio multilateral por parte de la OCDE, y en el plano europeo por la implementación de una Directiva de BICIS. Todo ello, como es evidente, a expensas de resultados definitivos, tanto de la puesta en marcha del instrumento multilateral como de la implementación definitiva de la directiva por parte de la UE.

Si bien ahora son los Estados los que deben tomar cartas en el asunto y ser capaces de implementar definitivamente ambos instrumentos. El primer paso está dado, ya que en el ámbito de la OCDE el instrumento multilateral BEPS representa la voluntad de más de 100 jurisdicciones que han intervenido en su elaboración (a expensas de su ratificación definitiva, por supuesto), pero todavía hay que conseguir, por un lado, la eficacia práctica del instrumento multilateral y, por otro, llegar a acuerdos sobre los parámetros de la Directiva de BICIS, que basándonos en los precedentes se antoja complicado.

Así, la voluntad de entendimiento de los Estados determinará el futuro de la elusión fiscal internacional.

³⁴ Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.): «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2013, págs. 459 y ss.

5. CONCLUSIONES

- PRIMERA. El proceso para lograr una armonización fiscal directa en la UE sigue desarrollándose, y la iniciativa de BICCIS es otro instrumento más para contribuir a tal fin. Si bien es cierto que, de lo que se desprende de los documentos de la Comisión, la nueva propuesta de Directiva de BICCIS persigue unos objetivos asumibles y la metodología para su implementación es realista, que pueden permitir su aprobación a corto plazo y, por tanto, lograr un éxito mayor que la propuesta de Directiva BICCIS de 2011.
- SEGUNDA. El actual contexto económico internacional está caracterizado por los parámetros descritos en el Plan de Acción BEPS. Situados actualmente en la «era pos-BEPS», donde se potencian las soluciones fiscales consensuadas entre los Estados, la reactivación de la iniciativa BICCIS puede verse beneficiada por este contexto de cooperación internacional en el que los resultados pueden ser más satisfactorios que los que se produjeron en 2011.
- TERCERA. La relación entre el multilateralismo fiscal y el sistema de BICCIS es estrecha a la vez que necesaria, ya que la viabilidad de la reactivación de la BICCIS depende en gran medida de la capacidad para llegar a acuerdos eficaces en el seno comunitario, es decir, de la cohesión entre los Estados miembros de la UE.
- CUARTA. La reactivación del sistema de BICCIS no puede considerarse un instrumento multilateral europeo debido a que la configuración actual del ordenamiento jurídico de la UE como propio impide asimilar el régimen de adopción de acuerdos al de la OCDE. A pesar de ello, sí que comparte con otros instrumentos multilaterales el objetivo prioritario de eliminar la elusión del impuesto sobre sociedades y la necesidad de lograr un amplio consenso entre los Estados para la adopción de las medidas.
- QUINTA. En el actual contexto económico internacional la acepción de soberanía fiscal se acerca más a la descrita por SLAUGHTER que a la de BÜHLER, y podemos decir que existe una nueva soberanía fiscal europea que tiene su base en la vulnerabilidad individual de los Estados por sí solos y en la fortaleza de todos ellos en la toma de decisiones.
- SEXTA. Los vientos favorables que soplan para combatir la elusión internacional de las rentas se han materializado en, entre otros, dos instrumentos: el convenio multilateral BEPS de la OCDE, ya implementado, y la reactivación del sistema de BICCIS en la UE, pendiente de implementar en una directiva, siendo ambos instrumentos deseables y compatibles, ya que transmiten la voluntad de erradicar definitivamente la erosión de las bases imponibles y la elusión del impuesto sobre sociedades; uno enmarcado en el ámbito internacional (instrumento multilateral BEPS) y el otro en el plano comunitario (BICCIS).

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA ROMÁN, J. F. y VALERA TABUENA, F. [1997]: *La Armonización fiscal en la Unión Europea*, McGraw-Hill, Barcelona.

AULT, H. [2013]: «Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles», *Working Paper/Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 3.

BRUINS, W.; EINAUDI, L.; SELIGMAN, E. y STAMP, S. [1923]: *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, League of Nations, Doc. Núm. 73/F.19.

BÜHLER, O. [1968]: *Derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (traducción castellana de CERVERA TORREJÓN, F.).

CALDERÓN CARRERO, J. M. [2015]: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE» en SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A. [2015]: *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Navarra.

CALLE SAIZ, R. [1990]: *La Armonización fiscal europea: un balance actual*, Edit. AC, Madrid.

CALLEJA CRESPO, Á. y CALVO SALINERO, R. [2016]: «Planificación fiscal y multinacionales» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CARBAJO VASCO, D. [2016]: «El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su Plan de Acción» en AA. VV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CASADO OLLERO, G. [1983]: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 38.

– [1987]: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE» en AA. VV. *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada.

CASAS AGUDO, D. [2014]: «Estrategias de armonización fiscal y obstáculos a la misma: la concreta experiencia comunitaria» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CHAYES, A. y HANDLER CHAYES, A. [1998]: *The new sovereignty*, Harvard University Press, Estados Unidos.

CORONA, J. F. y VALERA, F. [1989]: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ariel Economía, Barcelona.

DUNLOP, J. [2006]: «Taxing the International Athlete; Working toward Free Trade in Americas Through a Multilateral Tax Treaty», *Northwestern Journal of International Law & Business*, núm. 27.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid.

GARBARINO, C. [1990]: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova.

GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A. y FUSTER GÓMEZ, M. [2016]: «Planificación fiscal internacional posible vs. indebida: problemas actuales», *RCyT. CEF*, núm. 405.

GONZÁLEZ POVEDA, V. [1989]: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid.

GUTIÉRREZ LOUSA, M. [2010]: «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea» en AA. VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. (dir.) [2013]: «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona.

LANG, M. y SCHUCH, J. [2000]: «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review*, núm. 9.

MAGRANER MORENO, F. J. [2014]: «La BICC: un gran proyecto con un final incierto» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2015]: «Otros tratados internacionales» en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Madrid.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2014]: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena fiscal*, núms. 1-2.

MATA SIERRA, M. T. [1993]: *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid.

OLIVER, D. [2003]: «Tax Treaties and the Market State», *Tax Law Review*, núm. 4.

ROSEMBUJ, T. [2014]: «La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios» en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SANZ GADEA, E. [2015]: «Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional», *Revista de economía vasca*, núm. 88.

SERRANO ANTÓN, F. (dir.) [2015]: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid.

SLAUGHTER, A. M. [2004]: «Sovereignty and power in a networked world order», *Stanford Journal of International Law*, núm. 40.

¿UN NUEVO PASO HACIA LA EXENCIÓN EN EL IRPF DE LAS INDEMNIZACIONES A LOS DIRECTIVOS POR DESISTIMIENTO EMPRESARIAL? NO AÚN ES NO

Análisis de la SAN de 8 de marzo de 2017 (rec. núm. 242/2015)

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

EXTRACTO

Con su Sentencia de 8 de marzo de 2017, la Audiencia Nacional se pronuncia a favor de la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial.

Para alcanzar tal conclusión, el citado tribunal analiza el precepto que regula tales resarcimientos –art. 11.Uno del RD 1382/1985–, considerando, a la luz de la STS de 22 de abril de 2014, que el mismo contiene una cuantía mínima obligatoria para estas indemnizaciones, presupuesto básico para acceder a la exención en el impuesto *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF.

Tal interpretación del artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no es ni mayoritaria ni pacífica, razón por la cual se cree que el pronunciamiento de la Audiencia Nacional no es correcto en ese sentido por alejarse de lo verdaderamente sentado con la STS de 22 de abril de 2014.

Lo anterior, la inexistencia de una cuantía mínima obligatoria para tales indemnizaciones, comporta que las mismas sigan considerándose rendimientos del trabajo no exentos, o lo que es lo mismo, que frente a la novedosa doctrina de la SAN de 8 de marzo de 2017 debe reiterarse la plena vigencia de la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 negadora de la exención en el IRPF de tales rentas.

1. SUPUESTO DE HECHO

La entidad recurrente concertó en su día con doña M. C. relación laboral especial de alta dirección regulada, por tanto, por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección. En fecha 18 de julio de 2006 finaliza tal relación laboral por desistimiento del empleador –art. 11.Uno del RD 1382/1985–¹, satisfaciendo la entidad recurrente a doña M. C. indemnización de 37.770,01 euros, indemnización sobre la que la mercantil no practicó retención alguna en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por considerarla una renta exenta *ex* artículo 7, letra e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)².

Considerando que la indemnización estaba sujeta y no exenta de IRPF, la Administración tributaria dictó sendos acuerdos en virtud de los cuales, de un lado, liquidaba a la entidad recurrente el concepto Retenciones IRPF, ejercicio 2006, y, de otro, imponía sanción tributaria por el mismo concepto y periodo. La mercantil formuló reclamación económico-administrativa contra ambos acuerdos, siendo desestimada la misma mediante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 5 de febrero de 2015.

¹ Dispone el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985:

«El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario [...] El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades».

² Dispone el artículo 7, letra e) de la LIRPF que:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

[...]

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato».

El TEAC sostuvo *grosso modo*, siguiendo consolidada jurisprudencia que se verá, que la indemnización satisfecha por la entidad recurrente no estaba exenta de IRPF, y por tanto sujeta a retención, en la medida en que el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no contempla indemnización obligatoria alguna para los supuestos de extinción de la relación laboral de alta dirección por desistimiento empresarial, requisito exigido por el artículo 7, letra e) de la LIRPF para acceder al beneficio fiscal que ocupa.

Contra la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 interpuso la mercantil recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 8 de marzo de 2017 que constituye el objeto de este comentario.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En lo que aquí interesa, la cuestión que se debate en la SAN de 8 de marzo de 2017 (rec. núm. 242/2015 –NFJ066680–) es la relativa a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos por la extinción de su relación laboral especial por desistimiento empresarial, cuestión cuya respuesta se ha visto afectada por lo dispuesto en la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (STS) de 22 de abril de 2014 (rec. núm. 1197/2013 –NSJ049903–).

Antes de dictarse tal resolución jurisdiccional, y como reconoce la propia AN, era constante y pacífica la jurisprudencia tributaria que negaba, por los motivos que se dirán, la exención en el IRPF de tales indemnizaciones, estado de la cuestión que vendría a modificarse con la referida STS de 22 de abril de 2014 en la medida en que esta, según la AN, viene a reconocer la existencia en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 del presupuesto que permite acceder a la exención en el impuesto: una indemnización mínima obligatoria de siete días de salario por año de servicio para los supuestos de extinción de la relación laboral de alta dirección por desistimiento empresarial.

Concretamente, en el fundamento de derecho séptimo de la SAN de 8 de marzo de 2017 se señala en este sentido que:

«de la lectura de la ya citada Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, de 22 de abril de 2014 [...] se desprende que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese».

Sentada la existencia de una indemnización mínima obligatoria en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, la AN concluye entonces que, *ex artículo 7, letra e)* de la LIRPF, estos

resarcimientos percibidos por los altos directivos por la extinción de la relación laboral especial por desistimiento empresarial estarán exentos en tal cuantía, siete días de salario por año de servicio y con el tope de seis mensualidades.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Como se ha dicho, con la SAN de 8 de marzo de 2017 se da respuesta a una cuestión netamente jurídica concerniente a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que perciben los altos directivos en los supuestos de la extinción de su relación laboral especial por desistimiento empresarial, cuestión cuya acertada respuesta pasa por resolver certeramente una interrogante previa de naturaleza *iuslaboralista*: ¿Contempla el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 una indemnización mínima obligatoria para tales supuestos? La adecuada contestación a esta interrogante es crucial para poder aplicar el beneficio fiscal a estos resarcimientos en la medida en que *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF estarán exentas «Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, **en la cuantía establecida con carácter obligatorio [...] en su normativa de desarrollo**».

Teniendo en cuenta lo anterior, para comprobar la procedencia en Derecho de la doctrina de la AN antes transcrita se entiende que es necesario analizar los siguientes aspectos en los correspondientes apartados: A) La indemnización a los altos directivos por desistimiento empresarial: Alcance de la STS de 22 de abril de 2014. B) La jurisprudencia tributaria en la materia: La sempiterna STS de 21 de diciembre de 1995. C) Conclusiones.

A) LA INDEMNIZACIÓN A LOS ALTOS DIRECTIVOS POR DESISTIMIENTO EMPRESARIAL: ALCANCE DE LA STS DE 22 DE ABRIL DE 2014

Como se ha dicho, la novedosa doctrina de la AN en torno a la exención en el IRPF de las indemnizaciones que ocupan descansa sobre la consideración de que la STS de 22 de abril de 2014 consagra una indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento empresarial *ex* artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, consideración que no es aceptada unánimemente y que reputamos no correcta atendiendo a lo dispuesto en tal resolución jurisdiccional.

Así es, en otro lugar ya analizamos con más detenimiento el alcance de la STS de 22 de abril de 2014³ y, tras justificar el carácter indisponible del derecho a indemnización que se contem-

³ SANZ CLAVIJO, A.: «Problemas actuales en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese: ¿es necesario reformular el artículo 7 e) de la LIRPF?», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, agosto-septiembre 2015.

pla en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 («El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato»), reprodujimos el siguiente pasaje sobre la estructura de este precepto:

«a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): "El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones..."

b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a que pacten las partes: "... pactadas en el contrato".

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: "a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades"»⁴.

Atendiendo al texto transcrito llegamos entonces a la conclusión de que «la indemnización del alto directivo en los supuestos de desistimiento es un derecho necesario de los trabajadores y por lo tanto no disponible», indisponibilidad que no es absoluta y que permite, por el papel protagonista que tiene la voluntad de las partes en la regulación de esta relación laboral especial, «modular el derecho del alto directivo y reducir la cuantía de su indemnización por debajo de los siete días de salario por año de servicio», pues lo que obsta el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 es la «completa ablación» del derecho a indemnización⁵.

La Dirección General de Tributos ha entendido la cuestión en idénticos términos y, en respuesta a la Consulta V1965/2015, de 23 de junio (NFC054757), señaló lo siguiente sobre el alcance de la STS de 22 de abril de 2014 respecto a la existencia de una indemnización mínima obligatoria:

«Partiendo de lo señalado en la sentencia, que en su dicción literal permitiría pactar indemnizaciones inferiores a la recogida en el precepto, se plantea su incidencia en

⁴ Fundamento de derecho tercero de la STS de 22 de abril de 2014.

⁵ Así lo deducimos del último párrafo del fundamento de derecho tercero de la STS de 22 de abril de 2014:

«Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto [...] cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo "tendrá derecho". Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación».

Interpretándolo *a contrario*, lo que se veta con esta exégesis del TS es el pacto indemnizatorio «que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización», pero no aquel que «se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria».

el ámbito tributario, concretamente en la exención del artículo 7 e) de la Ley 35/2006. A ello procede contestar que la sentencia no desvirtúa el carácter subsidiario (a falta de pacto) que tiene la indemnización analizada en la sentencia –"siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades"–, sigue sin tener carácter obligatorio»⁶.

Frente a este posicionamiento (desde lo tributario) que niega tajantemente que la STS de 22 de abril de 2014 establezca una indemnización mínima obligatoria a favor del directivo en los supuestos de desistimiento empresarial, en la doctrina científica *iuslaboralista* el estado de la cuestión no es claro.

Prior in tempore, los profesores GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN y MERCADER UGUINA, en análisis de la STS de 22 de abril de 2014, vinieron a concluir que lo que el referido artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 no permite es un pacto entre empresario y trabajador que elimine el derecho a indemnización del alto directivo («Pues bien, no parece lógico interpretar que ese tratamiento normativo "más completo" (contenido, en parte, en el art. 11.1) [...] pueda consistir, paradójicamente, en permitir que las partes sean absolutamente autónomas para pactar que no exista ninguna indemnización, siendo así que la indemnización es un efecto típico de casi todas las extinciones contractuales en materia laboral)»⁷, sin realizar estos autores ningún pronunciamiento expreso sobre una cuantía mínima obligatoria de tal derecho.

Resultando indiscutible este entendimiento de la cuestión, la profesora GARCÍA TESTAL fue más allá y, tras exponer el pasaje antes transcrito de la STS de 22 de abril de 2014, afirma que «El TS llega a la conclusión de que resulta aplicable la indemnización de 7 días de salario prevista en el art. 11.1 del RD 1382/1985»⁸, dando a entender así que se estaría garanti-

⁶ En idéntico sentido véase la más completa Resolución de 10 de diciembre de 2015 del Departamento de Hacienda y Finanzas de Vizcaya (NFC065458), que en referencia al artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 a la luz de la STS de 22 de abril de 2014 señala lo siguiente:

«la cuantía fijada en dicho precepto no constituye ningún mínimo obligatorio a satisfacer al trabajador despedido en concepto de indemnización, sino que **la misma puede ser modulada, al alza o a la baja, a través del pacto alcanzado entre empresario y el alto directivo (sin que, no obstante, pueda llegar a quedar anulada)**» (la negrita es nuestra).

⁷ GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I. y MERCADER UGUINA, J. R.: «Alta dirección y carácter irrenunciable de la indemnización por desistimiento», *Revista de Información Laboral*, núm. 9, 2014. En idéntico sentido véase MARTÍNEZ ESCRIBANO, A. (dir.): *Practicum Recursos Humanos*, Editorial Lex Nova, 2015. («La indemnización de siete días de salario por año de servicio contemplada para el caso de desistimiento [...] tiene la naturaleza de derecho mínimo necesario por lo que no cabe el pacto entre las partes en el que se prevea la extinción del contrato de alta dirección sin derecho a indemnización alguna. Por tanto, caben modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación (STS de 22 de abril de 2014)»).

⁸ GARCÍA TESTAL, E.: «La finalización del contrato de trabajo del artista: extinción de contratos temporales e inexecución del contrato», *Revista de Información Laboral*, núm. 8, 2016.

zando al alto directivo la percepción, en todo caso, de lo previsto en esta norma con carácter subsidiario, el resarcimiento de «siete días del salario en metálico por año de servicio» que el precepto contempla solo para los casos de falta de pacto sobre la indemnización entre empresario y trabajador.

En cambio, en el sentido de la doctrina tributaria, la profesora LÓPEZ CUMBRE no descarta la viabilidad jurídica de pactos indemnizatorios entre las partes que fijen para estos resarcimientos cuantías inferiores a la de siete días de salario por año de servicio⁹.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, entendemos que es necesario renovar lo dicho en su día y reiterar que la STS de 22 de abril de 2014, en interpretación del artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985, consagra un derecho indisponible de los altos directivos a percibir una indemnización en los supuestos de desistimiento empresarial, indemnización que, de mediar pacto al respecto, no conoce sin embargo de una cuantía mínima obligatoria, sin que actúe como tal el importe recogido en esta disposición para los casos de falta de pacto sobre el resarcimiento.

Esta conclusión contraría la doctrina de la AN antes transcrita («la indemnización de siete días de salario por año trabajado [...] ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador»), la cual, más allá de los escenarios de falta de pacto sobre el resarcimiento, entendemos que solo puede compartirse «en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese», sin que pueda prevalecer la misma, particularmente, frente a pactos que estipulen resarcimientos inferiores a los siete días de salario por año de servicio.

B) LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA EN LA MATERIA: LA SEMPITERNA STS DE 21 DE DICIEMBRE DE 1995

Expuestas las distintas opiniones acerca del alcance de la STS de 22 de abril de 2014 respecto a la previsión en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 de una indemnización mínima obligatoria a favor de los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial, la opción por una u otra posición adquiere plena trascendencia en el ámbito tributario en la medida

⁹ LÓPEZ CUMBRE, L.: «¿Puede pactarse en el contrato laboral de alto directivo que este no tendrá derecho de indemnización ante el desistimiento empresarial?», 2014. («... si se permite que las partes determinen la cuantía de la indemnización sin contemplar el mínimo establecido en la norma "a falta de pacto", entonces una cuantía manifiestamente inferior, residual o meramente testimonial serviría para cumplir la condición establecida por el legislador (indemnización pactada). El efecto económico sería prácticamente el mismo que el de no fijar indemnización pero la objeción jurídica quedaría invalidada al contener el contrato un pacto indemnizatorio»). Disponible en <<http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/puede-pactarse-en-el-contrato-laboral-de-alto-directivo-que-este-no-tendra-derecho-de-indmenizacion-ante-el-desistimiento-empresarial.pdf>>.

en que con las mismas se estaría integrando o no el presupuesto esencial para aplicar la exención en el IRPF a tales resarcimientos: la existencia para estas indemnizaciones de una cuantía establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral.

Sobre este extremo se pronunció el TS en su profusa Sentencia de 21 de diciembre de 1995 (rec. núm. 4174/1994 –NFJ004226–), resolución jurisdiccional en la que el Alto Tribunal analiza el equiparable supuesto de no sujeción al IRPF del que gozaban entonces las indemnizaciones por traslado, despido o cese, concluyendo que las mismas quedaban no sujetas «hasta el límite en que las leyes las conceden con carácter obligatorio»¹⁰.

Sentado el elemento que permitía acceder al supuesto de no sujeción –así como a la actual exención–, el TS, a continuación, analiza desde esta perspectiva el artículo 11.Uno y Dos del Real Decreto 1382/1985 para considerar que las indemnizaciones a los altos directivos que tales preceptos contemplan no tienen carácter obligatorio en la medida en que las mismas se aplican «"a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido», lo que vendría a significar, en palabras del Alto Tribunal:

«que tal real decreto no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección»¹¹.

Corolario de lo anterior, el TS, a reglón seguido, no puede sino concluir que «no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban quedan sujetas al impuesto»¹², conclusión que debe extenderse *mutatis mutandis* a la vigente exención pues como indica el propio Alto Tribunal en este sentido solo «varía el concepto anterior de "acto no sujeto" por el de "exento"».

En este punto surge la discrepancia entre la SAN de 8 de marzo de 2017 en comentario y la vista STS de 21 de diciembre de 1995, pues la primera de las resoluciones jurisdiccionales, apoyándose en una interpretación de la STS de 22 de abril de 2014, rompe con la tesis de la sempiterna STS de 21 de diciembre de 1995 y afirma *ex novo*, como hemos visto:

¹⁰ Fundamento de derecho segundo de la STS de 21 de diciembre de 1995. La referencia al «carácter obligatorio» de estos resarcimientos trae origen del artículo 10.1, letra a) del Reglamento del IRPF de 1981, disposición que, desarrollando el artículo 8, letra e) del mismo texto reglamentario, reputa como no sujetas las indemnizaciones «que deriven del traslado, despido o cese del sujeto pasivo, **hasta el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente**» (la negrita es nuestra).

¹¹ Fundamento de derecho tercero de la STS de 21 de diciembre de 1995.

¹² Fundamento de derecho cuarto de la STS de 21 de diciembre de 1995.

«que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección».

Creemos que el correcto entendimiento de la cuestión es el que patrocina el TS.

En efecto, atendiendo a lo dicho en el apartado anterior, es difícil afirmar, como hace la AN, que la STS de 22 de abril de 2014 consagre la existencia en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 de una cuantía obligatoria para las indemnizaciones a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial; esta resolución jurisdiccional reconoce acertadamente a los altos directivos «un derecho no condicionado a recibir una indemnización» en tales hipótesis, mas no fija un importe mínimo obligatorio para estos resarcimientos. Al contrario, la Sala de lo Social del TS, al subrayar que «Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación», parece dar a entender que las partes podrán reducir ese derecho a una indemnización incluso por debajo de la referida cuantía subsidiaria de siete días de salario por año de servicio, lo que viene a significar que la misma no conoce de un importe mínimo obligatorio.

De esta forma, como dijimos en su día, la STS de 22 de abril de 2014 ciertamente ha supuesto un primer paso hacia la exención al reconocer a los altos directivos «un derecho no condicionado a recibir una indemnización» en los supuestos de desistimiento empresarial, condición necesaria pero no suficiente para la aplicación del artículo 7, letra e) de la LIRPF, precepto que exige la previsión en la normativa laboral de una cuantía obligatoria para tal resarcimiento, extremo al que no llega la STS de 22 de abril de 2014.

Con todo, resultaría lógicamente errónea la doctrina de la AN en cuanto a que las indemnizaciones percibidas por los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial estarían exentas en cuantía equivalente a siete días de salario por año de servicio, lo que nos lleva a ratificar la plena vigencia de la tesis de la STS de 21 de diciembre de 1995 o, lo que es lo mismo, la sujeción y no exención del IRPF de estos resarcimientos. No aún es no.

C) CONCLUSIONES

Atendiendo a lo dicho hasta ahora, y a modo de resumen del comentario sobre la SAN de 8 de marzo de 2017 que ocupa, debemos concluir:

- **Primero.** La AN no interpreta adecuadamente el alcance de la STS de 22 de abril de 2014 en cuanto a la existencia de una cuantía mínima obligatoria para las indemnizaciones a los altos directivos en los supuestos de desistimiento empresarial.

La mayoría de precedentes han interpretado tal resolución jurisdiccional en el sentido de que los directivos tienen simplemente un derecho no condicionado a re-

cibir una indemnización, sin que se establezca un importe obligatorio para estos resarcimientos.

- **Segundo.** Por lo anterior, por no existir en el artículo 11.Uno del Real Decreto 1382/1985 una cuantía obligatoria para estas indemnizaciones, no puede sostenerse tampoco, como pretende la AN, que estos resarcimientos queden exentos en el IRPF *ex* artículo 7, letra e) de la LIRPF, debiendo tributar los mismos en su totalidad tal y como se preveía en la todavía vigente STS de 21 de diciembre de 1995.

NO PUEDE EXIGIRSE EL IIVTNU HASTA QUE EL LEGISLADOR DETERMINE LOS PARÁMETROS DE SU EXIGIBILIDAD

Análisis de la STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. núm. 783/2016)

Neus Teixidor Martínez

Abogada

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

La sentencia objeto del presente análisis supone un cambio en el criterio sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid respecto de la exigibilidad del IIVTNU en aquellos supuestos en los que no existe incremento de valor de los terrenos. Hasta esta sentencia, el mencionado tribunal ha realizado una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU, en la que ha respaldado que este impuesto no podía exigirse en aquellos supuestos en los que el obligado tributario acreditaba suficientemente la inexistencia de incremento de valor. Sin embargo, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la inconstitucionalidad del régimen del IIVTNU y ha determinado expresamente que su normativa no puede ser objeto de una interpretación conforme. En consecuencia, la sentencia que nos ocupa procede a modificar el criterio sostenido hasta el momento y a adaptarlo a la doctrina del Tribunal Constitucional.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017, de la que es ponente el magistrado don Joaquín Herrero Muñoz-Cobo, tiene por objeto analizar si, con posterioridad a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, sigue siendo exigible el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en lo sucesivo, IIVTNU) en aquellos supuestos en los que la transmisión de los terrenos no pone de manifiesto ningún incremento de valor.

En el supuesto enjuiciado, la sociedad mercantil NASIPA, SL vende un bien inmueble de su propiedad sito en el municipio de Getafe. Esta transmisión se efectúa por un valor escriturado inferior al valor de adquisición. Pese a ese hecho, tiene que hacer frente al pago de la correspondiente liquidación del IIVTNU, cuya base imponible se determina siguiendo las previsiones contenidas en 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 (en lo sucesivo, TRLRHL).

Estando en desacuerdo con esa liquidación y una vez agotada la vía administrativa, la mencionada sociedad mercantil interpone recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 34 de Madrid (P. O. 783/2016). Así, la Sentencia del citado Juzgado de 14 de septiembre de 2016 desestima el recurso por considerar que, aunque el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha admitido la posibilidad de anular las liquidaciones del IIVTNU por inexistencia de valor, debe acreditarse fehacientemente esa inexistencia de incremento de valor. Asimismo, expone que, en el caso enjuiciado, no se ha aportado prueba bastante, pues la aportación de las escrituras públicas de transmisión en las que se pone de manifiesto un menor precio de venta respecto del precio de adquisición no puede considerarse prueba suficiente. Por todo ello, la mencionada sentencia confirma la liquidación del IIVTNU impugnada.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Contra la sentencia anteriormente mencionada, la sociedad mercantil NASIPA, SL decide interponer recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–). En el mencionado recurso, la recurrente defiende que, en la transmisión que nos ocupa, no existe ningún incremento de valor susceptible de ser gravado por el IIVTNU. Además,

sostiene que esa inexistencia de incremento de valor ha quedado suficientemente acreditada mediante la prueba practicada en el procedimiento de instancia, pues de la comparación de precio de las escrituras aportadas se desprende claramente la pérdida de valor sufrida.

La sentencia que nos ocupa realiza un análisis de la doctrina relativa a la exigencia del IIVTNU en aquellos supuestos en los que se ha producido una transmisión que no ha puesto de manifiesto ningún incremento de valor. A este respecto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid recuerda que, desde su Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 295/2014 –NFJ058274–), ha sostenido que la normativa relativa a la exigencia del IIVTNU debía ser objeto de una interpretación conforme, en el sentido de que debía permitirse al sujeto pasivo alegar y probar la inexistencia de incremento de valor como consecuencia de la transmisión. Una interpretación similar también ha sido sostenida por otros Tribunales Superiores de Justicia, como, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sus Sentencias de 18 de julio de 2013 (rec. núm. 515/2011 –NFJ052429–) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 511/2011 –NFJ047962–).

Sin embargo, la Sala pone de manifiesto la necesidad de revisar la citada doctrina, a la luz de las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017 de 16 de febrero (NCJ062176), 37/2017 de 1 de marzo (NFJ066091) y 59/2017 de 11 de mayo (NCJ062411). A este respecto, recuerda que esta última sentencia ha declarado «la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor», rechazando expresamente la posibilidad de realizar una interpretación conforme de esos preceptos.

Hasta el momento, como se ha expuesto anteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid venía admitiendo la posibilidad de realizar una interpretación conforme de la normativa. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha sido muy claro al determinar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, pues argumenta que «(u)na vez expulsados del ordenamiento jurídico, *ex origine*, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse 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, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (STC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)».

Siguiendo esta argumentación, el tribunal concluye que la liquidación del IIVTNU debe ser anulada. La sentencia sostiene esa decisión por el hecho de que la liquidación ha sido «[...] girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los su-

puestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad».

Por todo lo expuesto, la Sala estima el recurso de apelación interpuesto. En consecuencia, anula la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 34 de Madrid de 14 de septiembre de 2016 y la liquidación del IIVTNU impugnada.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 se produce un sustancial cambio de criterio en relación con la interpretación de la normativa del IIVTNU. Ello es consecuencia de la reciente doctrina constitucional que ha determinado la inconstitucionalidad de algunos preceptos de la normativa reguladora de este impuesto.

En primer lugar y como ya hemos apuntado, la doctrina anterior a la sentencia analizada fue desarrollada, entre muchas otras, por la ya citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 295/2014). En este supuesto concreto, el tribunal realiza una remisión expresa a las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 (rec. núm. 515/2011) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 511/2011). Estas sentencias inician una doctrina, que ha sido ampliamente comentada y aplicada por otros órganos judiciales, según la cual el incremento de valor del IIVTNU constituye una presunción *iuris tantum* que permite al contribuyente acreditar que, en realidad, no ha existido ningún incremento de valor. A este respecto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sostiene que «[...] el impuesto grava según el art. 104.1 LHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquiera de los derechos reales que cita la norma. Por tanto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria». Con esa argumentación, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que la inexistencia objetiva de incremento de valor conlleva la no sujeción al IIVTNU, pues no se realiza el hecho imponible y, además, una interpretación a favor del «método de cálculo» sería contraria a los principios de equidad, justicia y capacidad económica. Sin embargo, esta Sala va más allá y afirma que esas mismas conclusiones son aplicables a aquellos supuestos en los que, pese a existir un incremento de valor, su cuantía es inferior a la gravada por el método de cálculo legalmente establecido. Por lo tanto, la no exigibilidad del

IIVTNU en los supuestos enunciados queda supeditada al hecho de que el sujeto pasivo pruebe, mediante pruebas de cargo fehacientes, la inexistencia de incremento de valor o la existencia de un incremento menor al gravado.

Sin embargo, volviendo al supuesto de hecho analizado por la anteriormente citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014, la Sala concluye que, aunque puede compartir la argumentación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, lo cierto es que corresponde al sujeto pasivo acreditar la inexistencia de aumento de valor. En el caso concreto, el sujeto pasivo solicitó diversas pruebas (entre ellas, la emisión de un informe pericial), si bien el juzgado solamente admitió la prueba documental consistente en el expediente administrativo, sin que la inadmisión del resto de las pruebas fuera objeto de recurso y sin que su práctica se solicitara de nuevo en apelación. Por lo tanto, como la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo y no en el ayuntamiento, el recurso es desestimado.

Además, esta Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de diciembre de 2014 también hace mención a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 37/2010 –NFJ049472–), que fue confirmada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (rec. núm. 393/2010 –NFJ049473–). Nuevamente, considera que la tesis sostenida en las mismas tampoco es de aplicación, pues estas sentencias consideran que el incremento de valor de los terrenos debe calcularse conforme al informe pericial y no por aplicación del sistema de determinación previsto legalmente.

Las sentencias enumeradas anteriormente constituyen un claro ejemplo de resoluciones que, en supuestos en los que no existía un incremento de valor de los terrenos transmitidos, realizaron una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU. Sin embargo, debemos destacar que se trata de una pequeña muestra de las mismas, pues existen muchas más y son un reflejo de la necesidad de adaptar la exigibilidad de un impuesto cuya normativa podía ser declarada inconstitucional.

De hecho, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional llegó con la Sentencia de 11 de mayo de 2017. Si bien, con anterioridad, el Tribunal Constitucional ya se había pronunciado respecto de la normativa foral de Guipúzcoa y de Álava, en sus Sentencias de 16 de febrero de 2017 y de 1 de marzo de 2017, respectivamente.

En todas esas sentencias, el Tribunal Constitucional concluye que las normativas del IIVTNU analizadas son inconstitucionales, en la medida en la que permiten el sometimiento a tributación de situaciones en las que no existe un incremento de valor. Además, añade que esa declaración de inconstitucionalidad se realiza al no ser posible realizar una interpretación conforme de los artículos objeto de la inconstitucionalidad. Este aspecto no tiene demasiada relevancia respecto de las normativas forales de Guipúzcoa y de Álava, pues ya han sido modificadas mediante el Decreto Foral-Norma del Consejo de Gobierno Foral de Guipúzcoa 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Decreto Normativo de Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobier-

no Foral de Álava, de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Sin embargo, por el momento, no se ha producido una modificación de la legislación estatal contenida en el TRLRHL y, por lo tanto, los juzgados y los tribunales han tenido que adaptar sus doctrinas ante esa inactividad del legislador.

A continuación, vamos a tratar de analizar brevemente algunas de las sentencias que han abordado el asunto estos últimos meses. En primer lugar, algunas sentencias ya se hicieron eco de la doctrina del Tribunal Constitucional con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017. A este respecto, resulta ilustrativa la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Burgos de 29 de marzo de 2017 (rec. núm. 188/2016 –NFJ066122–). Esta resolución anula una liquidación del IIVTNU, por aplicación de la doctrina emanada de las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 y de 1 de marzo de 2017. El juzgado considera que la argumentación contenida en esas sentencias se reproduciría en una futura declaración de inconstitucionalidad respecto de la regulación estatal del IIVTNU, como finalmente ocurrió con la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017. En ese caso concreto, tomando en consideración los valores de transmisión y de adquisición de la finca transmitida, el juzgado concluye que el obligado tributario ha acreditado debidamente la inexistencia de un incremento de valor y, por ende, no puede considerarse realizado el hecho imponible de este tributo.

Sin embargo, como hemos podido ver, la conflictividad relativa a la exigibilidad del IIVTNU no ha finalizado con la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, pues la misma no ha sido acompañada por una inminente reforma del régimen afectado por la declaración de inconstitucionalidad. Así, los pronunciamientos habidos desde su publicación son dispares.

Las primeras sentencias han considerado que, como consecuencia de la doctrina del Tribunal Constitucional, el obligado tributario ya no debe probar la inexistencia de incremento de valor, pues es la Administración que pretende exigir el pago del IIVTNU la que debe acreditar que se ha producido un incremento. A título de ejemplo, las Sentencias del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cartagena de 1 de junio de 2017 (rec. núm. 376/2016) y de 30 de mayo de 2017 (rec. núm. 220/2016 –NFJ067338–). Concretamente, esta última sentencia concluye que «(e)n esta tesitura, en relación a las liquidaciones llevadas a cabo por los ayuntamientos sobre plusvalías será necesario que estos acrediten la existencia de ese incremento de valor si les es discutido por el contribuyente (a través de una prueba pericial pública o privada), mientras que en las autoliquidaciones deberán permitir el recurso, o en caso de que se alegue la inexistencia de incremento del valor deberá ser estimado, salvo que a través de la antedicha pericial municipal se acredite que si existe ese incremento». En el caso enjuiciado, el ayuntamiento no ha aportado ninguna prueba tendente a demostrar la existencia de un incremento de valor, por lo que se anula la liquidación del IIVTNU.

Una interpretación parecida ha sostenido la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Ciudad Real de 23 de junio de 2017 (rec. núm. 63/2017). En este supuesto, el juzgado argumenta que no ostenta potestad para alterar la norma ni realizar cálculos

diferentes a los legalmente establecidos. No obstante, pone de manifiesto que el incremento de valor gravado es presunto y, por ende, admite que se pruebe la inexistencia de incremento. A este respecto, argumenta que es la Administración la que debe acreditar que concurren los presupuestos necesarios para la realización del hecho imponible y la determinación de los cálculos, pues la carga de la prueba del obligado tributario es muy limitada al tener que acreditar un hecho negativo. En el supuesto enjuiciado, el juzgado considera que se han acreditado indicios serios e importantes de la existencia de un decremento patrimonial, pues así se desprende de las escrituras de compra y venta aportadas. En consecuencia, la liquidación del IIVTNU emitida carece de sustento legal y debe ser anulada.

Por su parte, en una línea parecida a la sentencia objeto del presente análisis, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de León de 20 de junio de 2017 (rec. núm. 337/2015 –NFJ067015–) sostiene que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 expulsa del ordenamiento jurídico los artículos relativos a la determinación de la base imponible del IIVTNU. Además, pese a que el Tribunal Constitucional insta a realizar una modificación normativa, lo cierto es que la misma no se ha llevado a cabo y no existe ningún método alternativo de determinación de la base imponible. Asimismo, el obligado tributario ha aportado un informe de tasación que no permite determinar la existencia indubitada de un incremento de valor. Por todo ello, el juzgado estima el recurso interpuesto y anula la liquidación del IIVTNU objeto de impugnación.

Por último, debe destacarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2017 (rec. núm. 3216/2015 –NFJ067160–) que resuelve un recurso de casación por interés de ley interpuesto por el Ayuntamiento de Ribarroja del Turia (Valencia), en el que este ayuntamiento pide que se fije como doctrina legal que «El incremento del valor de los terrenos a efectos de la liquidación del IIVTNU es una presunción *iuris et de iure*, y se calcula en todo caso conforme a las determinaciones contenidas en el art. 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sin que la ganancia o pérdida patrimonial real pueda influir en la determinación de la base imponible, o en la existencia o no de hecho imponible». La mencionada sentencia considera, en primer lugar, que la doctrina expuesta por el citado ayuntamiento se limita a reproducir los preceptos legales, sin entrar a valorar su interpretación. Pese a lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la doctrina propuesta es claramente contradictoria con la doctrina constitucional fijada, por lo que la argumentación del Tribunal Constitucional debe prevalecer. Por ello, desestima el recurso interpuesto.

En conclusión, con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, algunos órganos judiciales (como el Tribunal Superior de Justicia de Madrid) optaron por realizar una interpretación conforme de la normativa del IIVTNU, en aquellos supuestos en los que una transmisión no originaba un incremento de valor. Todo ello, a la espera de un pronunciamiento sobre la posible inconstitucionalidad de esa normativa. Así, la citada Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 finalmente considera que ese régimen es inconstitucional, en la medida en la que permite la tributación de aquellas transmisiones que no originan un incremento de valor. No obstante, esta sentencia menciona expresamente la imposibilidad de realizar una interpretación conforme de esa normativa y la necesidad de que el legislador adapte la regulación preexistente a la doctrina constitucional. Por ello, no es de extrañar que

hayan empezado a surgir pronunciamientos judiciales en los que se origina un cambio sustancial de doctrina. Algunos argumentan que esta doctrina constitucional produce un desplazamiento de la carga de la prueba, por lo que debe ser la Administración la que pruebe la existencia de incremento de valor y no el obligado tributario el que pruebe su inexistencia. Por otro lado, otros órganos judiciales han ido más allá y han considerado que la declaración de inconstitucionalidad deja sin efectos a los preceptos afectados por la misma y, por tanto, hasta que no se produzca una reforma legislativa no podrá exigirse ese tributo. En definitiva, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional no ha acabado con la inseguridad jurídica que estos últimos años ha afectado a la exigencia del IIVTNU, pues no da una solución a la problemática existente y deja en manos del legislador adoptar la misma. Por ende, hasta que no se produzca esa modificación normativa, habrá que estar a las doctrinas que los juzgados y los tribunales vayan desarrollando, sin que, por el momento, exista un criterio claro al respecto.

SUPUESTOS PRÁCTICOS DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES TRIBUTARIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA (I)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

(Prueba 2, celebrada el día 28 de mayo de 2016, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de turno libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, convocatoria 220.)

EXTRACTO

Desarrollamos a continuación un caso práctico que consta de cinco partes correspondiente a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, dejando para el próximo número de la revista un segundo caso práctico, también planteado en la citada prueba.

A lo largo de las cinco partes en que se ha dividido el supuesto práctico se plantean cuestiones relativas a aspectos de IRPF, IVA, ISD, ITP y AJD, IP y procedimientos tributarios.

Palabras clave: Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya; IRPF; IVA; ITP y AJD; ISD; IP; procedimientos tributarios.

Esta prueba consiste en la resolución de los dos supuestos prácticos que se transcriben a continuación. El primer supuesto consta de cinco partes y el segundo supuesto de dos partes. Cada una de las partes tiene una o más preguntas. Al final de cada una se indica la puntuación que le corresponde. Al responder las preguntas debe identificarse el supuesto, la parte y el número de cada una.

La normativa es la vigente a fecha del examen.

Los supuestos deben resolverse como si todos los años la normativa aplicable fuera la misma, es decir, la vigente actualmente.

ENUNCIADO

PARTE 1

El señor Ricard adquirió una vivienda situada en Barcelona a la promotora Casas, SA, que había finalizado su construcción tres años antes. El precio de la transacción se fijó en 450.000 euros. En el momento de la compra se pagaron 300.000 euros y se dejaron a deber los otros 150.000 euros.

De los 300.000 euros pagados al contado, el señor Ricard había obtenido 200.000 euros del Banco, SA, que le había otorgado un préstamo con garantía hipotecaria a devolver en 30 años a un tipo de interés anual del 2%. La garantía hipotecaria fue el mismo inmueble adquirido. Además, Banco, SA solicitó garantizar el principal mediante una fianza. La fianza la constituyó la señora María.

Los restantes 150.000 euros se dejaron a deber en un plazo de seis meses. Como garantía, el señor Ricard constituyó una condición resolutoria explícita en favor de la promotora. Esta condición no devengaba intereses.

Pregunta:

Determinar la posible tributación de las operaciones anteriores, efectuadas todas mediante escritura pública, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentales (ITP y AJD) y el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) (3 puntos).

PARTE 2

Ocho meses después de la adquisición, el señor Ricard donó la vivienda anterior a sus dos hijos, por partes iguales. El inmueble se valoró en 400.000 euros. Los hijos se subrogaron en la deuda hipotecaria garantizada con el inmueble que tenía un valor pendiente de amortización de 197.000 euros.

Dos meses después de recibir la donación, el señor Martín y la señora Anna obtuvieron un premio del Gordo. Con el importe obtenido decidió cancelar el préstamo hipotecario que tenía un saldo vivo de 196.000 euros.

Un mes después de la cancelación, optaron por poner fin al condominio. El señor Martín se adjudica el inmueble compensando a la señora Anna con la entrega de un cuadro del pintor Antoni Tàpies.

Pregunta:

Determinar la posible tributación de las operaciones anteriores, efectuadas todas con escritura pública, a efectos del IVA, ITP y AJD, IRPF y el ISD (3 puntos).

PARTE 3

Los donatarios declararon un valor total de la vivienda adquirida por donación de 400.000 euros. La Administración tributaria inicia un procedimiento de verificación de datos para comprobar el valor declarado. La Administración determina que el valor real del inmueble dado es de 450.000 euros mediante el método del precio declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien.

No conformes con el valor comprobado, en periodo de alegaciones, los donatarios solicitan el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria y ofrecen como garantía para la suspensión del procedimiento el mismo inmueble.

La Administración acepta el inicio del procedimiento de tasación pericial y el inmueble como garantía para suspender el procedimiento y emplaza a los donatarios a aportar un dictamen pericial. El dictamen que aportan determina un valor de 390.000 euros.

Como la tasación de parte no difiere en 120.000 euros ni en un 10% del valor declarado, la Administración procede a aceptar el valor de 390.000 euros e inicia un procedimiento de rectificación de autoliquidación para devolver a los donatarios el exceso de cuota ingresada.

Pregunta:

Efectuar los comentarios que se consideren pertinentes respecto al supuesto de hecho expuesto (3 puntos).

PARTE 4

Se procede a notificar al señor Ricard el inicio de un procedimiento inspector en un domicilio en que en anteriores ocasiones se habían notificado otros actos administrativos. Aunque la notificación había sido entregada a una persona del servicio de limpieza del edificio, identificada como tal, el interesado no comparece ante la inspección en la fecha fijada.

Al cabo de cinco meses, la inspección, mediante burofax, comunica al señor Ricard la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas. La notificación se lleva a cabo en la misma dirección que la comunicación de inicio y es atendida por el portero del inmueble. El obligado tributario no presenta alegaciones y tampoco comparece en la fecha fijada para la firma de las actas.

A los seis meses del actuario procede a notificar el acta resultante del procedimiento inspector al señor Ricard. La notificación se efectúa en la misma dirección que las comunicaciones anteriores y es igualmente atendida por el portero del inmueble. El obligado tributario no presenta alegaciones.

Seis meses después de haber terminado el trámite de alegaciones, el jefe de la inspección dicta un acuerdo de liquidación que notifica a un domicilio distinto de los anteriores que es atendido por el obligado tributario.

El interesado interpone un recurso de reposición y alega que tanto la comunicación de inicio de las actuaciones, como el trámite de audiencia y el acta no están correctamente notificadas dado que tres semanas antes de que se dictara la comunicación de inicio de actuaciones, había comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, un cambio de domicilio fiscal. Asimismo, alega que se ha producido una interrupción injustificada del procedimiento inspector y la falta de motivación del acta, por lo que solicita la suspensión de la ejecución.

Transcurrido un mes sin haber recibido notificación de la resolución del recurso de reposición, el interesado interpone reclamación económico-administrativa. El interesado considera que el acto está suspendido.

En primera instancia, el Tribunal Económico-Administrativo Regional estima las alegaciones presentadas. Contra la resolución estimatoria, el director de la Agencia Tributaria de Cataluña interpone recurso de alzada ordinario y solicita la suspensión de la ejecución de la resolución.

Finalmente se notifica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que ordena retrotraer actuaciones y dictar una nueva liquidación.

Contra esta nueva resolución, el interesado interpone recurso de ejecución y pide la suspensión de la nueva liquidación, alegando que los intereses de demora están calculados erróneamente.

Preguntas:

1. Valore las alegaciones efectuadas por el interesado en el recurso de reposición en relación con la notificación de la comunicación de inicio y la interrupción injustificada del procedimiento (2,5 puntos).
2. Analizar la viabilidad y el objeto de las suspensiones solicitadas con ocasión de los recursos y reclamaciones planteados (3 puntos).

PARTE 5

El señor Ricard es titular de 500 acciones no cotizadas de 1.000 euros de valor nominal, de PMU, SA. El resto de acciones de la sociedad pertenecen a su hermano y a su sobrino.

PMU, SA es una sociedad *holding* que se constituyó en el año 2006. El órgano de administración de la sociedad está formado por dos administradores solidarios, que son el señor Ricard y su sobrino. Ambos perciben retribuciones por el ejercicio de funciones de dirección que suponen su principal fuente de renta.

El último balance aprobado de PMU, SA, ajustado al Código de Comercio, es el siguiente:

- Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo: 2.000.000 de euros.
- Inversiones financieras a corto plazo: 300.000 euros.
- Tesorería: 1.000.000 de euros.
- Capital social: 1.800.000 euros (1.800 acciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Prima de emisión: 900.000 euros.
- Reservas: 400.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: 180.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 10.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 10.000 euros.

Las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo están formadas por participaciones de las sociedades: Arrendamientos, SL, valoradas en 1.800.000 euros y Super-Markats, SL, valoradas en 200.000 euros. La participación representa el 100% del capital de ambas participadas. Las sociedades participadas se dedican, respectivamente, al arrendamiento de inmuebles y la venta minorista de alimentos. Las inversiones financieras a corto plazo están formadas por un depósito a corto plazo constituido en Banco, SA, retribuido al 2%.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de PMU, SA han sido 300.000 euros -100.000 € y 180.000 €, respectivamente.

El último balance aprobado ajustado al Código de Comercio de Arrendamientos, SL es:

- Inversiones inmobiliarias: 2.000.000 de euros.
- Deudores: 50.000 euros.
- Tesorería: 750.000 euros.
- Capital social: 1.800.000 euros (1.800 participaciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Reservas: 400.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: -200.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 500.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 300.000 euros.

Las inversiones inmobiliarias se desglosan en los siguientes inmuebles:

- Varios locales comerciales alquilados a Super-Markats, SL, contabilizados por 1.500.000 euros. Todos se encuentran situados en Mataró y cuentan con un valor catastral de 600.000 euros. Su valor real es de 2.500.000 euros.
- Masía situada en Tortosa cedida gratuitamente a la señora María que lo explota personalmente como casa rural. Está contabilizada por 500.000 euros. Tiene un valor catastral de 100.000 euros. Su valor real es de 300.000 euros.
- Arrendamientos, SL cuenta con un empleado contratado laboralmente como administrativo a jornada completa que trabaja en una pequeña oficina alquilada por la sociedad a un tercero.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de Arrendamientos, SL han sido 300.000 euros, -100.000 euros y (-200.000 euros).

El último balance aprobado ajustado al Código de Comercio de Super-Markats, SL es:

- Inmovilizado intangible: 500.000 euros.
- Inmovilizado material: 1.000.000 de euros.
- Existencias: 8.000.000 de euros.
- Deudores: 500.000 euros.
- Tesorería: 1.000.000 de euros.
- Capital social: 200.000 euros (200 participaciones de 1.000 euros de valor nominal).
- Reservas: 2.500.000 euros.
- Pérdidas y ganancias: 300.000 euros.
- Acreedores a largo plazo: 2.500.000 euros.
- Acreedores a corto plazo: 5.500.000 euros.

Los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados de Super-Markats, SL han sido 300.000 euros, 600.000 euros y 300.000 euros.

Preguntas:

1. Determinar el valor de las 500 acciones de PMU, SA, a efectos de la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio del señor Ricard y, en su caso, el importe de las posibles exenciones sobre las mismas (4 puntos).
2. Realice la autoliquidación que debería presentar el señor Martín en el caso de que el señor Ricard le hiciera una donación de 250 acciones de PMU, SA. Hay que tener en cuenta que, en el momento de la donación, el señor Ricard deja de ejercer funciones directivas y de percibir remuneraciones por este concepto, que el señor Martín tiene una discapacidad del 45 % y que presenta autoliquidación tres meses después de la donación (3 puntos).

SOLUCIÓN

PARTE 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), la transmisión del inmueble efectuada por la pro-

motora Casas, SA estará sujeta al IVA, dado que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito especial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

El artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Por lo tanto, y suponiendo que no ha existido utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario, se trata de una primera entrega de edificaciones, operación sujeta y no exenta del IVA, en concepto de entrega de bienes.

La base imponible de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, será el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, es decir, 450.000 euros.

Resultará de aplicación el tipo impositivo reducido del 10%, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.1.7.º de la LIVA, al tratarse de una entrega de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas.

El devengo de la operación se producirá, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo de la operación, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la promotora Casas, SA.

Por otra parte, al haberse formalizado la operación de compraventa de la vivienda en escritura pública, también quedará sujeta la operación a la modalidad documentos notariales de actos jurídicos documentados (AJD-DN). Así, del análisis del artículo 31 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 (TRLITP y AJD) se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) y operaciones societarias (OS).

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30.1 del TRLITP y AJD señala que, en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 450.000 euros y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (en la redacción dada por Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 6.750 euros ($450.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD dispone que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será el señor Ricard.

Por lo que se refiere a la constitución del préstamo con garantía hipotecaria, se trata de una operación sujeta al IVA, dado que se trata de una prestación de servicios efectuada en el ámbito especial del impuesto por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, si bien exenta, en virtud del artículo 20.Uno.18.º de la LIVA.

En cuanto a la constitución del derecho de hipoteca y de una fianza, en garantía del préstamo, el artículo 15 del TRLITP y AJD determina que estas operaciones tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

Por otra parte, al tenerse que otorgar en escritura pública el derecho real de hipoteca, también quedará sujeta la operación a la modalidad AJD-DN. Así, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación al tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30 del TRLITP y AJD señala que la base imponible, en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía, estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses. Por su parte, el artículo 44 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD, añade que las sumas que se aseguren por intereses serán las correspondientes a un máximo de cinco años.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá al importe del capital garantizado (200.000 €) más cinco años de intereses, a razón de un tipo de interés anual del 2%, lo que supone un importe de intereses de 20.000 euros ($200.000 \times 2\% \times 5$). En consecuencia, la base imponible ascenderá a 220.000 euros y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden)

el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (en la redacción dada por Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5 %, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 3.300 euros ($220.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD dispone que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será el señor Ricard.

En cuanto a la constitución de una condición resolutoria explícita a favor de la promotora Casas, SA, el artículo 7.3 del TRLITP y AJD establece que las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al IVA no tributarán ni en este impuesto ni en el de transmisiones patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Por tanto, dado que la operación principal (la transmisión del inmueble) es una operación sujeta y no exenta al IVA, la condición resolutoria explícita no tributará, ni en el IVA ni por la modalidad TPO del ITP y AJD.

Ahora bien, la condición resolutoria explícita, al haberse formalizado en escritura pública, quedará sujeta a la modalidad AJD-DN. Así, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la cuota variable de documentos notariales, el artículo 30 del TRLITP y AJD establece que la base imponible, en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía, estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses. Por su parte, el artículo 44 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD, añade que las sumas que se aseguren por intereses serán las correspondientes a un máximo de cinco años.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá al importe del capital garantizado (150.000 €), y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable (no hay reducciones sobre la base imponible, por lo que la base imponible y la base liquidable coinciden) el tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (en la redacción dada por Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos), señala que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 2.250 euros ($150.000 \times 1,5\%$).

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP y AJD señala que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la promotora Casas, SA, dado que se trata de la persona en cuyo interés se expide el documento notarial.

PARTE 2

Por lo que se refiere a la posible tributación de las anteriores operaciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), dispone que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos. En cuanto a su cuantificación, el artículo 34 de la LIRPF establece que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF señala que el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Por otra parte, el artículo 36 de la LIRPF regula las transmisiones a título lucrativo, estableciendo que cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas generales de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del ISD, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Por lo tanto, a efectos de cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, el valor de transmisión asciende a 400.000 euros (valor declarado a efectos del ISD), mientras que el valor de adquisición asciende a 505.050 euros (450.000 € como importe real de la adquisición más 55.050 € en concepto de tributos inherentes a la adquisición, comprendido la suma de 45.000 euros en concepto de IVA y 10.050 € en concepto de ITP y AJD), por lo que se habrá producido una pérdida patrimonial de 105.050 euros.

Ahora bien, esta pérdida patrimonial de 105.050 euros no estará sujeta al IRPF, dado que el artículo 33.5 c) de la LIRPF establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales, entre otras, las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades.

La donación de la vivienda a sus dos hijos, por parte del señor Ricard, constituye una operación sujeta al ISD. A tal efecto, el artículo 3.1 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), determina que constituye el hecho imponible, entre otras, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título *inter vivos*.

El artículo 9 b) de la LISD dispone que constituye la base imponible del impuesto, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Por su parte, el artículo 17 de la LISD regula las deudas deducibles estableciendo que, del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo *inter vivos* equiparable, solo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

El artículo 5 b) de la LISD dispone que estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.

En consecuencia, ascendiendo a 400.000 euros el valor real del inmueble, y ascendiendo a 197.000 euros la deuda pendiente de amortización, garantizada con un derecho real de hipoteca que recae sobre el mismo inmueble transmitido, la diferencia asciende a 203.000 euros (400.000 – 197.000). Por lo tanto, la base imponible de cada uno de los donatarios (señor Martín y señora Anna) asciende a 101.500 euros (203.000/2), siendo sujetos pasivos los referidos donatarios.

No existiendo reducción alguna a aplicar en la base imponible de cada uno de los donatarios, la base liquidable coincidirá con la base imponible.

El artículo 21 de la LISD regula la tarifa, estableciendo que la cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobada por la comunidad autónoma.

A tal efecto, el artículo 57 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, dispone que la cuota íntegra del ISD, en las transmisiones lucrativas *inter vivos* a favor de contribuyentes de los grupos I y II que define el artículo 2, se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	200.000	5
200.000	10.000	600.000	7
600.000	38.000	En adelante	9

Por tanto, la cuota íntegra de cada uno de los donatarios ascenderá a 5.075 euros (101.500 × 5%).

El artículo 58 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones de Cataluña, señala que la cuota tributaria del ISD se obtiene como resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda, entre los que se indican a continuación, en función del grupo a que pertenezca el contribuyente, entre los grupos que define el artículo 2, en razón de su grado de parentesco con el transmitente:

Grado de parentesco		
Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
1	1,5882	2

En este caso, al tratarse de transmisiones lucrativas a favor de descendientes, estaremos en presencia de los grupos I o II (dependiendo de la edad de los donatarios), por lo que el coeficiente a multiplicar será 1, y la cuota tributaria coincidirá con la cuota íntegra, es decir, 5.075 euros.

Por lo que se refiere a la subrogación de los hijos en la deuda hipotecaria, el artículo 7.2 A) del TRLITP y AJD establece que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, entre otras, las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. El obligado al pago del impuesto serán los adquirentes del bien, tal y como dispone el artículo 8 del TRLITP y AJD. En cuanto a la base imponible, ascenderá a 98.500 euros (197.000/2). En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada hasta el 30 de marzo de 2017), determina que la transmisión de inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributan al tipo del 10% (a partir del 31 de marzo de 2017 pasan a tributar al tipo medio que resulte de aplicar la tarifa establecida en el propio artículo, en función del valor real del inmueble).

Por lo que se refiere al premio del Gordo obtenido por el señor Martín y la señora Anna, con efectos desde el 1 de enero de 2013, 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, crea el Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, incorporando la disposición adicional trigésima tercera a la LIRPF, con las siguientes características:

- a) Están sujetos los premios de las loterías y apuestas que hasta ahora estaban exentos en virtud de la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF (Loterías y Apuestas del Estado, las comunidades autónomas, la Cruz Roja, la ONCE y las análogas europeas).
- b) La base imponible será el importe del premio, si bien están exentos los primeros 2.500 euros (o la parte proporcional si la apuesta es inferior a 0,5 €).
- c) El tipo de gravamen es del 20%.
- d) El Gravamen Especial se integra en el IRPF, pero no afecta en absoluto al resto del impuesto, que seguirá liquidándose como hasta ahora, sin ninguna variación. En definitiva, no se integrarán en la base imponible del IRPF los premios previstos en esta disposición adicional.
- e) El Gravamen Especial se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio, debiendo practicarse una retención o ingreso a cuenta (del 20%), que

tendrá carácter liberatorio de la obligación de presentar una autoliquidación por el mismo.

Por lo que se refiere a la cancelación del préstamo hipotecario, al formalizarse en escritura pública, quedará sujeta la operación a la modalidad AJD-DN. Así, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD-DN, existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, se devengará únicamente la cuota fija de AJD-DN, dado que la operación está exenta de la cuota variable de AJD-DN, por aplicación de lo establecido en el artículo 45.I.B) 18.º del TRLITP y AJD, que dispone que estarán exentas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad actos jurídicos documentados que grava los documentos notariales.

Por lo que se refiere a la extinción del condominio, el artículo 4 del TRLITP y AJD señala que a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Al tratarse de una comunidad de bienes inmuebles, en el caso planteado se producen dos actos diferentes, susceptibles de tributar de forma separada e independiente: por un lado, el exceso de adjudicación que se produce en la disolución y, por el otro, la disolución de la comunidad de bienes inmuebles, que debe formalizarse en escritura pública (tal y como dispone el art. 1.280.1.º del Código Civil) y que, por tanto, se someterá a tributación por la modalidad actos jurídicos documentados, tal y como dispone el artículo 28 del TRLITP y AJD.

En este caso, se devengará tanto la cuota fija de AJD-DN como la cuota variable de AJD-DN, tal y como establece el artículo 31 del TRLITP y AJD.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 30.1 del TRLITP y AJD señala que, en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. En el caso que nos ocupa, la base imponible ascenderá a 400.000 euros (el valor total del inmueble).

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, el artículo 31 del TRLITP y AJD dispone que las matrices y las copias de las escrituras se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,3 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto. Además, las primeras copias de las escrituras públicas de los inmuebles adjudicados, al ser cosa valuable e inscribibles en los Registros de la Propiedad, no estar sujetos al ISD ni a las modalidades TPO y OS tributan, además, al tipo que, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la comunidad autónoma.

En el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Cataluña (en la redacción dada por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos), establece que los documentos notariales tributan, con carácter general, al tipo de gravamen del 1,5%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 6.000 euros ($400.000 \times 1,5\%$).

En este caso, serán sujetos pasivos los adquirentes de los bienes, tal y como dispone el artículo 29 del TRLITP y AJD (el adquirente es el señor Martín).

Por otra parte, los excesos de adjudicación se producen en la disolución o extinción de una comunidad de bienes, ya sea una comunidad de bienes de las reguladas en el artículo 392 y siguientes del Código Civil o una comunidad especial, como puede ser la comunidad hereditaria o la sociedad de gananciales. El exceso de adjudicación surge cuando uno de los comuneros, herederos o cónyuges se adjudica en la extinción con liquidación de la comunidad más bienes o derechos de los que le corresponden por su cuota en el patrimonio común.

La causa por la que tributan los excesos de adjudicación y se equiparan a una TPO radica en que el ITP y AJD grava los desplazamientos de bienes y derechos. Si un comunero recibe la totalidad de un bien del que en principio le correspondía una parte, debe tributar por el exceso recibido, ya que en realidad lo que se ha producido es la venta del otro/s comunero/s de su porción al adjudicatario de la totalidad del bien.

A estos efectos, el artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD señala que se considerarán transmisiones patrimoniales, a efectos de liquidación y pago del impuesto, los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil, y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En la disolución de una comunidad de bienes, tal y como dispone la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V1798/2008, de 9 de octubre (NFC031283), se pueden dar dos convenciones: la disolución de la misma y los posibles excesos de adjudicación que se produzcan a consecuencia de ello. Si se produce un desequilibrio patrimonial en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se deberá compensar a los otros comuneros, a fin de equilibrar los lotes, pues la falta de compensación supondría la existencia de un exceso de adjudicación lucrativo a favor del comunero que obtuviera el lote de mayor valor, que tributaría en el ISD.

Si el exceso de adjudicación resulta compensado por el comunero que lo obtiene, tendrá carácter oneroso. De acuerdo con el artículo 7.2 B) del TRLITP y AJD, en principio, el exceso de adjudicación compensado con dinero estará sujeto a la modalidad de TPO del ITP y AJD.

No obstante, no se producirá esta sujeción si el exceso de adjudicación es resultado de lo dispuesto en alguno de los artículos del Código Civil citados. De dichos artículos, cabe destacar el artículo 1.062, cuyo párrafo primero estipula que «Cuando una cosa sea indivisible o desmezcza mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero». Aunque este artículo se refiere a las sucesiones por causa de muerte –en concreto, a la división de la herencia–, su contenido también resulta aplicable a la disolución de las comunidades de bienes y a la de la sociedad de gananciales en virtud de las remisiones que efectúan los artículos 406 y 1.410 del Código Civil a las reglas de división y liquidación de la herencia, que tienen carácter supletorio.

Por lo tanto, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar otros lotes equivalentes, por la existencia de un bien –mueble o inmueble– no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de TPO del ITP y AJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, otros lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de TPO.

Por su parte, la Consulta Vinculante de la DGT V0823/2015, de 13 de marzo (NFC054392), señala que en la disolución de la comunidad de bienes deberán formarse lotes lo más homogéneos posible y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor del comunero que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben, dado que la comunidad de bienes no realizaba actividades empresariales, la disolución de la comunidad de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITP y AJD.

Por el contrario, si la disolución de la comunidad de bienes no cumple los requisitos expuestos, por producirse excesos de adjudicación no inevitables, o por compensar dichos excesos inevitables con bienes y no con dinero, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales del ITP y AJD, relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación estarán sujetos a la modalidad de TPO.

En este caso, el bien es indivisible, pero no se dan los requisitos del artículo 1.062, párrafo primero del Código Civil (la compensación no es con dinero, sino con bienes) y, por lo tanto, el exceso de adjudicación declarado tributará por la modalidad TPO del ITP y AJD. En cuanto a la base imponible, ascenderá al valor del bien transmitido, es decir, la mitad del valor del inmueble (200.000 €). En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciem-

bre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (en la redacción dada hasta el 30 de marzo de 2017), establece que la transmisión del inmuebles y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributan al tipo del 10% (a partir del 31 de marzo de 2017 pasan a tributar al tipo medio que resulte de aplicar la tarifa establecida en el propio artículo, en función del valor real del inmueble).

El sujeto pasivo de la operación, de conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD, será el señor Martín, dado que se adjudica la totalidad del valor del inmueble, cuando su cuota de participación es del 50%.

Además, dado que la compensación no se realiza con dinero, sino con un cuadro del pintor Antoni Tàpies, se produce una permuta, es decir, un doble desplazamiento patrimonial entre los permutantes, por lo que se gravará cada una de las dos transmisiones en que consiste la permuta.

Así, en cuanto a la transmisión del cuadro del pintor Antoni Tàpies, se encuentra sujeta a TPO, siendo sujeto pasivo el otro permutante, de conformidad con el artículo 8 del TRLITP y AJD (señora Anna). En cuanto a la base imponible, ascenderá al valor del bien transmitido, que suponemos equivalente a la mitad del valor del bien inmueble (200.000 €).

En cuanto al tipo de gravamen, dado que hasta el 30 de marzo de 2017 la Comunidad Autónoma de Cataluña no había aprobado un tipo de gravamen para la transmisión de bienes muebles, el tipo de gravamen aplicable es del 4%, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del TRLITP y AJD (a partir del 31 de marzo de 2017, el tipo de gravamen para la transmisión de bienes muebles en la Comunidad Autónoma de Cataluña es del 5%, tal y como apunta el artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro).

En cuanto a la posible tributación de la extinción de la comunidad de bienes en el IRPF, el artículo 33.1 de la LIRPF señala que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por la LIRPF se califiquen como rendimientos.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 33 de la LIRPF señala que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en los siguientes casos:

- En los supuestos de división de la cosa común.
- En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a los que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

Conforme con lo anterior, la disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en los otros, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

En el caso que nos ocupa, el señor Martín se adjudica la totalidad del valor del inmueble, cuando su cuota de participación es del 50%. Si un comunero (señor Martín) recibe la totalidad de un bien del que en principio le correspondía una parte, debe tributar por el exceso recibido, ya que en realidad lo que se ha producido es la venta del otro comunero (señora Anna) de su porción al adjudicatario de la totalidad del bien.

PARTE 3

Tal y como establece el artículo 18 de la LISD, la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos, por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 de la LISD el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

Uno de los medios establecidos para la comprobación de valores, introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, es, según dispone el artículo 57.1 h) de la LGT, el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. El artículo 158.4 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), desarrolla este medio de comprobación, estableciendo la posibilidad de comprobar el valor de un bien por el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento que debió iniciar la Administración tributaria es el procedimiento de comprobación de valores (regulado en los arts. 134 y 135 de la LGT, así

como en los arts. 157 a 162 del RGAT), y no el procedimiento de verificación de datos (regulado en los arts. 131 a 133 de la LGT).

La iniciación del procedimiento de comprobación de valores puede producirse mediante dos posibles formas:

- Notificación de inicio, incluyendo la valoración y la propuesta de liquidación.
- Notificación de inicio, sin incorporar la propuesta de liquidación y valoración.

En cuanto a la tramitación del procedimiento, la misma culmina con la notificación de la propuesta de valoración debidamente motivada junto con la propuesta de liquidación, que deberá ajustarse a los requisitos de cada medio de comprobación de valor. Asimismo, se establecerá la apertura del plazo para formular alegaciones (10 a 15 días).

La terminación del procedimiento se producirá generalmente con la liquidación que regulariza la situación tributaria. La notificación se realiza al obligado tributario, y la duración máxima del procedimiento es de seis meses desde el inicio del mismo hasta la notificación de la resolución expresa. Si se supera dicho plazo, las consecuencias son la caducidad y la inexistencia de los intereses de demora.

La impugnación de la comprobación de valores puede realizarse de dos formas:

- Mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación que incorpore la comprobación de valor, si la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y se denuncia dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa.
- Mediante la tasación pericial contradictoria si, estimando el contribuyente que la motivación es suficiente, no está de acuerdo con el valor comprobado por la Administración tributaria.

De conformidad con lo establecido en el artículo 135.1 de la LGT, los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de la LGT, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

En el caso del ITP y AJD, la normativa propia del tributo sí que prevé la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria (art. 120 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD). En cambio, en el caso del ISD, la normativa propia del tributo no prevé la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

Tanto el artículo 223 de la LGT (para el recurso de reposición) como el artículo 235 de la LGT (para la reclamación económico-administrativa) establecen el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto recurrible o impugnado.

Por lo que se refiere a los efectos de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, el artículo 135.1 de la LGT dispone que la misma determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra esta.

En el caso que nos ocupa, no es posible promover la tasación pericial contradictoria contra la propuesta de liquidación, sino contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente. Por otra parte, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determina la suspensión de la ejecución del acto impugnado, sin que sea necesario aportar garantía alguna para suspender la ejecución del acto impugnado.

Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

En el caso que nos ocupa, una vez solicitada la tasación pericial contradictoria, era necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración, dado que la comprobación del valor se efectuó por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración (la comprobación del valor se efectuó mediante el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien).

El órgano competente notificará al obligado tributario la valoración a que se refiere el párrafo anterior, y se le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

En el supuesto de que el perito del obligado tributario emita el informe, si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero (art. 135.2 de la LGT).

En el supuesto que nos ocupa, la Administración acepta, de forma errónea, la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, al considerar que la diferencia entre la tasación de parte y el valor declarado no difiere en más de 120.000 euros ni en más de un 10% del valor declarado. En realidad, la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario servirá de base para la liquidación, únicamente si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación.

Dado que no existe valoración (tasación) por parte de un perito de la Administración, no es posible evaluar si se cumple o no la condición del artículo 135.2 de la LGT, al objeto de designar un perito tercero o dar por finalizada la tasación pericial contradictoria.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 18.2 de la LISD, prevalecerá el valor declarado sobre el comprobado, si el valor declarado fuera superior. Por tanto, no procede modificar a la baja, a resultas de la tasación pericial contradictoria, el valor consignado en la autoliquidación.

Además, y sin perjuicio de lo anterior, el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no se inicia nunca de oficio, sino siempre a instancia de parte (art. 126 del RGAT).

PARTE 4

PREGUNTA 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 del RGAT, la comunicación del cambio de domicilio fiscal a la Administración tributaria producirá plenos efectos desde su presentación.

El artículo 111 de la LGT dispone que cuando la notificación se practique en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, puede hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad.

También pueden recibirla los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios donde radique el lugar a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

Ahora bien, solo está válidamente practicada la notificación en un lugar que no sea el domicilio fiscal, si es el mismo obligado tributario o quien este haya designado quien recibe o rechaza la notificación, pues la legitimación para recibir notificaciones de cualquier persona que se encuentre en el lugar y haga constar su identidad, así como de las demás personas que se citan en el artículo 111 de la LGT, no es aplicable a las notificaciones que se practican en otro lugar distinto de los anteriormente citados que se permiten para los procedimientos iniciados de oficio (art. 110.2 de la LGT).

La dicción literal del precepto solo se refiere a los supuestos en los que la notificación se practique en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, y no a los restantes lugares en los que pueden válidamente practicarse las notificaciones en los procedimientos iniciados de oficio, que son, además del domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, el centro de trabajo, el lugar donde se desarrolle la actividad económica o cualquier otro adecuado a tal fin.

Por tanto, cabe concluir que las notificaciones de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, de la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas, así como del acta de disconformidad, no han sido correctas, por lo que el obligado tributario podría alegar indefensión.

En cuanto a la alegación referida a la interrupción injustificada del procedimiento inspector, cabe señalar que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 de la LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de 18 meses con carácter general, y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva.

- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario.

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Ahora bien, en el caso de que el procedimiento inspector se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015 (antes del 12 de octubre de 2015), procedería aplicar la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015, que establecía que, si bien el procedimiento inspector tiene fijado un plazo máximo de duración, para cuyo cómputo se toman como fecha inicial la notificación del inicio de las actuaciones y como fecha final aquella en que se notifique o se entienda notificada la liquidación (art. 150.1 de la LGT), cabía la posibilidad de que a lo largo de dicho procedimiento se produjeran interrupciones.

En este sentido, se distinguía entre aquellas interrupciones que se consideraban justificadas y aquellas que no.

En cuanto a las interrupciones justificadas, la LGT dejaba su desarrollo a la vía reglamentaria (art. 104.2 de la LGT). El efecto que producían estas interrupciones justificadas consistía en que el periodo de su duración no se tenía en cuenta para el cómputo del plazo máximo del procedimiento inspector.

En cuanto a las interrupciones injustificadas, la normativa vigente para los procedimientos inspectores iniciados antes del 12 de octubre de 2015 se refería a supuestos en que el procedimiento inspector estuviese paralizado durante más de seis meses por causas no imputables al obligado

tributario. A estos efectos, el artículo 150.2 de la LGT disponía que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

En este supuesto, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Ahora bien, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza hasta que no haya concluido el plazo de 15 días del que dispone el contribuyente para la presentación de alegaciones al acta de disconformidad, tal y como dispone la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2010, R. G. 3783/2008 (NFJ038400), pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, dado que se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de la Administración, sino del sujeto pasivo. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es este quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones, o formularlas en el plazo establecido, o antes de que este transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado, es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción.

El mismo criterio, con idéntica argumentación, ha sido mantenido por el Tribunal Supremo en Sentencias de 7 de mayo de 2009 (rec. cas. 7813/2003 –NFJ034778–), y 3 de junio de 2009 (rec. cas. 7052/2003), y con argumentación análoga, por la Sentencia de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. 447/2004).

Dado que la interrupción injustificada del procedimiento inspector no fue superior a seis meses, tampoco procedería estimar las alegaciones del interesado a este respecto.

En conclusión, tanto si se aplica la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015, como si se aplica la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados a partir del 12 de octubre de 2015, no procederá estimar las alegaciones efectuadas por el interesado en relación con la interrupción injustificada del procedimiento (en un caso, porque la interrupción injustificada del procedimiento inspector no fue superior a seis meses y, en el otro caso, porque la Ley 34/2015 suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector).

PREGUNTA 2

El artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), dispone que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

El artículo 225 de la LGT regula la resolución del recurso de reposición, señalando que el plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

Por otra parte, el artículo 39 del RGRVA determina que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

El artículo 66 del RGRVA regula la ejecución de las resoluciones administrativas, señalando que la interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

Por último, el artículo 241 ter de la LGT regula el recurso contra la ejecución, señalando que los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquellas.

Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

Será competente para conocer de este recurso el órgano del tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.

El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.

En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

El tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta ley.

PARTE 5

PREGUNTA 1

El artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (LIP), regula la valoración de los valores representativos de la participación en fondos propios no negociados en mercados organizados, señalando que el valor a considerar es el siguiente:

- 1.º Si el último balance aprobado ha sido auditado, obligatoria o voluntariamente, e informado favorablemente, el valor a computar es el valor teórico resultante de aquel balance.
- 2.º Si el mencionado balance no ha sido auditado, o el informe de la auditoría ha sido desfavorable, la valoración se realiza por el valor mayor de los tres siguientes:
 - El valor nominal.
 - El valor teórico resultante del último balance aprobado.
 - El valor resultante de capitalizar al 20 % (esto es, dividir por 0,2) el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto; se consideran beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de actualización o regularización de balance.

Dado que el enunciado no nos indica que el último balance haya sido auditado, la valoración se va a realizar por el mayor valor de los tres siguiente.

- a) Valor nominal: $500 \text{ acciones} \times 1.000 = 500.000$ euros.
 b) Valor teórico resultante del último balance.

Inversiones empresas grupo	2.000.000
Inversiones financieras a corto plazo	300.000
Tesorería	1.000.000
Total activo	3.300.000
Pasivo exigible a corto plazo	(10.000)
Pasivo exigible a largo plazo	(10.000)
Patrimonio neto	3.280.000

Valor teórico: $3.280.000/1.800 = 1.822,22$ euros/acción

Valor teórico (500 acciones): $500 \times 1.822,22 = 911.111,11$

- c) Capitalización de beneficios de los últimos tres años.

$$\emptyset = (300.000 + 0 + 180.000)/3 = 160.000$$

$$160.000/0,2 = 800.000$$

$$800.000 \times 500/1.800 = 222.222,22$$

Valor fiscal que prevalece (el mayor) 911.111,11

Por lo que se refiere al importe de las posibles exenciones sobre las participaciones en entidades, el artículo 4.Ocho de la LIP dispone que gozan de exención la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos indicados a continuación, relativos al porcentaje de participación del sujeto pasivo, a las funciones de dirección y retribución de las mismas y a la entidad participada. Los requisitos y condiciones para que resulte de aplicación la exención han de ir referidos al momento en el que se produzca el devengo de este impuesto:

- 1.º Porcentaje de participación.

El sujeto pasivo titular debe ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5% del capital de la entidad. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se computa conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colatera-

les de segundo grado (grupo de parentesco), con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción.

2.º Funciones de dirección y remuneración.

El sujeto pasivo debe ejercer efectivamente funciones de dirección en la participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50 % del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades empresariales y profesionales.

3.º Requisitos de la entidad participada.

La entidad participada, sea o no societaria, no puede tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, entendiéndose que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica, cuando durante más de 90 días del ejercicio social más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a actividades económicas.

La determinación de la existencia de actividad económica o la afectación de un elemento patrimonial se realiza conforme a las reglas del IRPF.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas es el que se deduzca de la contabilidad, siempre que refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos no se computan:

1. Los siguientes valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en el artículo 4.Ocho.2 a) de la LIP.

2. Como valores ni como elementos no afectos (lo que no significa necesariamente que estén afectos, tal y como establece la DGT en su Consulta Vincu-

lante V1968/2015, de 23 de junio –NFC055223–), aquellos cuyo precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas. Se establece como límite el importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último párrafo del punto 1 anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.

ARRENDAMIENTOS, SL

El balance facilitado se ajusta al Código de Comercio. Por tanto, partiremos de los datos del balance.

• Inversiones inmobiliarias	2.000.000
• Deudores	50.000
• Tesorería	<u>750.000</u>
• Total activo.....	2.800.000

Según datos del balance, hay una masía situada en Tortosa que está cedida gratuitamente a la señora María. Por tanto, se trata de un bien no afecto a la actividad.

El porcentaje del activo afecto a la actividad económica asciende al 82,14 %, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\% \text{ activo afecto: } \frac{2.800.000 - 500.000}{2.800.000} = 82,14 \%$$

En consecuencia, podemos concluir que más de mitad del activo de la entidad está afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, a efectos de determinar el alcance de la exención, debemos determinar la afectación real del patrimonio de Arrendamientos, SL a una actividad económica, es decir, la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Respecto al pasivo exigible no afecto a la actividad, nada dice el enunciado. Por tanto, consideramos que todo el pasivo se encuentra afecto a la actividad económica.

Por tanto, la afectación real del patrimonio de Arrendamientos, SL a una actividad económica será el siguiente:

• Total activo	2.800.000
• Bienes no afectos	<u>(500.000)</u>
• Total activo afecto	2.300.000
• Total pasivo exigible	800.000
• Pasivo exigible no afecto	<u>0</u>
• Total pasivo afecto	800.000
• Diferencia	1.500.000
• Patrimonio neto	2.000.000
• % real de afectación (1.500.000/2.000.000)	75%

A estos efectos, el artículo 27 de la LIRPF establece que 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.

Como el enunciado nos dice que Arrendamientos, SL cuenta con un empleado con contrato laboral a jornada completa, podemos considerar el alquiler de inmuebles como una actividad.

Aunque el porcentaje de afectación sea del 75 %, el artículo 4.8.Dos.1.º de la LIP dispone que no se computarán como valores no afectos los que otorguen, al menos, el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

Por tanto, dado que PMU, SA posee el 100 % de los derechos de voto de Arrendamientos, SL, y suponiendo que dispone de medios para gestionar la participación, cabe concluir que toda la participación en Arrendamientos está afectada.

SUPER-MARKATS, SL

De conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF, se consideran actividades económicas aquellas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De los datos del enunciado se desprende que la entidad Super-Markats, SL se dedica al comercio minorista de alimentos. A la vista del balance, todo su activo parece afecto a la actividad.

Analizadas las filiales, queda por comprobar la afectación real del patrimonio del PMU, SA a una actividad.

El balance facilitado se ajusta al Código de Comercio. Por tanto, partiremos de los datos del balance.

La participación en las dos filiales, tal y como se ha constatado en el análisis anterior, está totalmente afecta.

• Total activo	3.300.000
• Bienes no afectos:	
– Inversiones financieras	(300.000)
• Total activo afecto	<u>3.000.000</u>

Por tanto, el porcentaje del activo afecto a la actividad económica asciende al 90,9%, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\% \text{ activo afecto: } \frac{3.300.000 - 300.000}{3.300.000} = 90,9\%$$

En consecuencia, podemos concluir que más de mitad del activo de la entidad está afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, a efectos de determinar el alcance de la exención, debemos determinar la afectación real del patrimonio de PMU a una actividad económica, es decir, la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Por tanto, la afectación real del patrimonio de PMU, SA a una actividad económica será el siguiente:

• Total activo	3.300.000
• Bienes no afectos:	
– Inversiones financieras	(300.000)
• Total activo afecto	<u>3.000.000</u>
• Pasivo exigible a largo plazo	10.000

• Pasivo exigible a corto plazo	10.000
• Total pasivo afecto	20.000
• Diferencia	2.980.000
• Patrimonio neto	3.280.000
• % afectación (2.980.000/3.280.000)	90,85 %

Requisito de participación de la sociedad *holding* en las participadas

También se cumple dado que la participación es del 100% en ambas sociedades.

Funciones de dirección y remuneración

El contribuyente debe ejercer efectivamente funciones de dirección en la participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50% del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades empresariales y profesionales.

Según el enunciado, el señor Ricard y su sobrino ejercen funciones de dirección en la sociedad y constituye su principal fuente de renta.

Por tanto, se reúnen los requisitos necesarios para que las acciones de PMU, SA tengan derecho a la exención, si bien, en proporción a la afectación real del patrimonio a la actividad.

Valor de las participaciones	911.111,11
Exento (90,85% × 911.111,11)	827.777,77
No exento	83.333,33

PREGUNTA 2

Donación de las acciones

En primer lugar, debemos calcular el valor de las participaciones donadas.

Como los valores que constan en el balance de PMU, SA no son «reales», procedemos en primer lugar a valorar las participaciones de las filiales.

Para calcular el valor de las participaciones en las entidades Arrendamientos y Super-Markats, debemos utilizar el valor teórico contable:

ARRENDAMIENTOS, SL

• Capital social	1.800.000
• Reservas	400.000
• Pérdidas y ganancias	-200.000
• Patrimonio neto	<u>2.000.000</u>

SUPER-MARKATS, SL

• Capital social	200.000
• Reservas	2.500.000
• Pérdidas y ganancias	300.000
• Patrimonio neto	<u>3.000.000</u>

Por tanto, el balance de PMU, SA ajustado será:

• Participación Arrendamientos	2.000.000
• Participación Super-Markats	3.000.000
• Inversiones financieras a corto plazo	300.000
• Tesorería	1.000.000
• Deudas a corto plazo	(10.000)
• Deudas a largo plazo	<u>(10.000)</u>
• Patrimonio neto	6.280.000
• N.º acciones	1.800
• Valor teórico contable (6.280.000/1.800)	3.488,88

El valor de las participaciones donadas será:

$$250 \times 3.488,88 = 872.220 \text{ euros}$$

En segundo lugar, debemos comprobar si se cumplen los requisitos para aplicar la reducción del 95% por donaciones de participaciones en entidades a favor del cónyuge, de los descendientes, de los ascendientes o de los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad (el señor Martín es hijo del señor Ricard y, por tanto, descendiente en

primer grado), contemplada en el artículo 41 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, del impuesto sobre sucesiones y donaciones en Cataluña.

Según el artículo 42 de la Ley 19/2010, para poder disfrutar de dicha reducción, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que el donante haya cumplido 65 años, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
- b) Que la entidad no tenga como actividad principal, en los términos establecidos en el artículo 12, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- c) Que la participación del donante en el capital de la entidad sea al menos del 5 %, computado individualmente, o del 20 %, computado conjuntamente con el cónyuge, los descendientes, los ascendientes o los colaterales hasta el tercer grado del donante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad.
- d) Que el donante haya ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50 % de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

Si la participación en la entidad es conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere la letra c) de este apartado, al menos una de las personas de este grupo de parentesco debe cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones derivadas de las mismas.

- e) Que el donante, en la fecha de la donación, si ejerce funciones de dirección en la entidad, deje de ejercerlas y deje de percibir las correspondientes remuneraciones.

Analicemos, a continuación, el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 42 de la Ley 19/2010:

- En cuanto al requisito contemplado en la letra a), nada dice el supuesto al respecto.
- En cuanto al requisito contemplado en la letra b), la entidad no tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, dado que el porcentaje de afectación del activo a la actividad económica es del 90,9 % (porcentaje calculado en el apartado anterior).
- En cuanto al requisito contemplado en la letra c), el señor Ricard tiene 500 acciones de un total de 1.800, lo que representa una participación del 27,7 %, superior al 5 % exigido.
- En cuanto al requisito contemplado en la letra d), el señor Ricard ha ejercido funciones de dirección en la sociedad y las retribuciones que ha recibido por tal concepto constituyen su principal fuente de renta.

- Por último, en cuanto al requisito contemplado en la letra e), el señor Ricard, a la fecha de la donación, deja de ejercer funciones de dirección en la sociedad.

Examinados todos los requisitos, no aplicaremos la reducción contemplada en el artículo 42 de la Ley 19/2010, dado que no disponemos de datos suficientes para comprobar el cumplimiento del requisito contemplado en la letra a) (no sabemos la edad del donante a fecha de la donación, ni tampoco si se halla en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez).

Liquidación del impuesto

• Base imponible	872.220
• Reducciones	0
• Base liquidable	872.220
• Tarifa artículo 57.1 Ley 19/2010 (1):	
– Hasta 600.000	38.000
– Resto ($272.220 \times 9\%$)	24.499,8
• Cuota íntegra	62.499,8
• Coeficiente multiplicador (art. 58 Ley 19/2010) grupos I y II	1
• Cuota tributaria	62.499,8
• Recargo fuera plazo	5%
• Total recargo	3.124,99
• Total	65.624,79

Nota:

- (1) Para poder aplicar la tarifa establecida en el apartado 1 del artículo 57 de la Ley 19/2010, la donación *inter vivos* debe haberse formalizado en escritura pública. Si la escritura no es requisito de validez, el otorgante debe elevarla a público en el plazo de un mes a contar desde la fecha de entrega del bien.

ALGUNAS PROPUESTAS PARA UN NUEVO MODELO CONTABLE DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS PASIVOS INCIERTOS

Santiago Iglesias Escudero

*Técnico de Auditoría e Inspección Externa.
Dirección General de Supervisión del Banco de España
Doctor en Economía Financiera y Contabilidad
y Doctor en Derecho Procesal Concursal*

Este trabajo ha obtenido un **Accésit del Premio Estudios Financieros 2017** en la modalidad de **Contabilidad y Administración de Empresas**.

El jurado ha estado compuesto por: don Enrique RUBIO HERRERA, doña Natalia CASSINELLO PLAZA, don Francisco JAVIER FORCADELL MARTÍNEZ, doña María José LÁZARO SERRANO y don Enrique ORTEGA CARBALLO.

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

EXTRACTO

A pesar de los movimientos protagonizados durante los últimos años por la contabilidad internacional en materia de pasivos inciertos, los acontecimientos cada vez más frecuentes en el mundo empresarial, que ponen en tela de juicio las características cualitativas de relevancia y fiabilidad de la información contable necesaria para la toma de decisiones, hacen cada vez más necesaria la construcción de un nuevo modelo contable para esta familia de pasivos.

En este trabajo, tras referirnos a esas características cualitativas requeridas a la información contable y repasar el estado actual de la contabilidad de provisiones a nivel internacional, abordaremos y analizaremos ciertos problemas aún sin resolver relativos al reconocimiento y la valoración de los pasivos de carácter incierto, intentando contribuir con algunos comentarios y sugerencias a la construcción de ese nuevo modelo contable.

Palabras clave: NIC 37; obligaciones; pasivos contingentes; pasivos inciertos; provisiones.

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

PROPOSALS ON A NEW ACCOUNTING MODEL FOR THE RECOGNITION AND MEASUREMENT OF UNCERTAIN LIABILITIES

Santiago Iglesias Escudero

ABSTRACT

Despite the achievements of the past years on uncertain liabilities by the international accounting, an increasingly number of events in business have damaged the financial reporting qualitative characteristics of relevance and reliability. As a consequence, a new accounting model for those liabilities, which may facilitate investors' decision-making, is becoming necessary.

This paper refers first to those qualitative characteristics of useful financial information and makes a review about the current state of international accounting for contingent liabilities. Second, it faces and analyses some outstanding issues relating to the recognition and measurement of uncertain liabilities. And finally, it aims to address these issues providing several proposals for the development of the aforementioned new accounting model.

Keywords: contingent liabilities; IAS 37; obligations; provisions; «stand ready» obligations; uncertain liabilities.

Sumario

- I. Los pasivos inciertos y las características cualitativas de la información útil para la toma de decisiones
 1. Fiabilidad
 2. Relevancia
 3. Problemática contable de los pasivos inciertos

- II. Estado actual de la contabilidad de provisiones
 1. La producción normativa contable internacional en el marco del IASC/IASB y la norma internacional de contabilidad n.º 37 (NIC 37)
 2. Concepto, reconocimiento y valoración de las provisiones en la NIC 37
 3. El papel secundario de los llamados «pasivos contingentes»
 4. Las contingencias en la Financial Accounting Standards n.º 5 (FAS 5)
 5. Tendencias internacionales: los trabajos de integración entre el IASB y el FASB

- III. Reconocimiento contable en el proyecto de modificación de la NIC 37
 1. Movimientos del IASB en materia de reconocimiento
 2. Supresión de la condición de salida probable de recursos

- IV. Valoración de los pasivos inciertos
 1. La valoración en el Marco Conceptual
 2. Bases de valoración propuestas por el IASB para los pasivos inciertos
 3. Aproximación del valor actual esperado
 4. Dificultades en la determinación de los flujos de efectivo y la tasa de descuento

- V. Comentarios y sugerencias en materia de reconocimiento y valoración de los pasivos inciertos
 1. Una aproximación más integradora en el reconocimiento de los pasivos contingentes
 2. Propuesta de incorporación de variables estadísticas en la fase de valoración para un mayor enriquecimiento de la información financiera

VI. Conclusiones finales

Bibliografía

NOTA: Este artículo es responsabilidad exclusiva del autor y no refleja necesariamente la opinión del Banco de España.

I. LOS PASIVOS INCIERTOS Y LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN ÚTIL PARA LA TOMA DE DECISIONES

A veces, se ha identificado la teoría contable de estructura lógico-deductiva con la figura del marco conceptual (MOST, 1982; GABÁS TRIGO, 1991); otras veces, se ha afirmado que la formación de un marco conceptual constituye la base de toda teoría contable (ZEFF y KELLER, 1987) y otras, que la teoría contable debe proporcionar un marco conceptual para la evaluación de las prácticas contables existentes y el desarrollo de nuevas prácticas (UNDERDOWN y TAYLOR, 1985).

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) define en su Marco Conceptual para la Información Financiera (1999) el marco conceptual como «una aplicación de la teoría general de la Contabilidad, que desarrolla los fundamentos conceptuales en los que se basa la información financiera destinada a satisfacer propósitos generales, al objeto de dotar de sustento racional a las normas contables con las que se establece aquella información».

Tanto el Marco Conceptual publicado por AECA como el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (MC) emitido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad o International Accounting Standards Committee (IASC), en el que se inspiró la asociación contable española, hacen hincapié en la importancia del usuario externo, así como en sus necesidades de información, y destacan las características cualitativas de los estados financieros, definidas como los atributos que hacen útil la información suministrada en dichos estados. De entre ellas, destacan la fiabilidad, la relevancia, la comparabilidad y la comprensibilidad, pero es a las dos primeras a las que se presta mayor atención (MC.24).

1. FIABILIDAD

Para que la información suministrada resulte de utilidad a los usuarios debe ser, ante todo, fiable. Para el MC, esta es fiable cuando está libre de error material y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente (MC.31). Así, la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos (MC.33).

No obstante, a veces se presentan dificultades, bien para la identificación de las transacciones, bien para su valoración, por lo que surge el riesgo de que la información ofrecida se aleje de

la imagen fiel (MC.34). En algunas de esas ocasiones, la incertidumbre que provoca el distanciamiento de la representación fiel es de tal magnitud que no resulta apropiado el reconocimiento contable de las transacciones afectadas. Pero en otras ocasiones, como buena parte de las que trataremos en este trabajo, resultará más adecuado reconocer las partidas y revelar el riesgo de error que rodea su reconocimiento y medida (MC.34).

En principio, parecen razonables las aclaraciones realizadas por el MC de que si bien esas incertidumbres requieren ser tratadas con un cierto grado de prudencia a la hora de realizar las correspondientes estimaciones, de modo que los activos y los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren, la prudencia no puede justificar la creación de reservas ocultas o provisiones excesivas, la infravaloración de activos e ingresos ni la sobrevaloración de obligaciones y gastos, dado que de hacerse así la información financiera vería dañada su característica cualitativa de fiabilidad (MC.37). No obstante, estas aclaraciones no han estado libres de controversia pues, debido a la posible subjetividad en su aplicación, podrían interpretarse de una manera inconsistente con el también necesario requisito de neutralidad, que exige que la información financiera esté libre de prejuicio o de sesgo. Como resultado, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o International Accounting Standards Board (IASB) está actualmente valorando la supresión del requisito de prudencia.

Finalmente, los modelos contables diseñados por los reguladores deben contribuir, mediante el establecimiento de principios y normas objetivas para la elaboración de la información financiera, al logro de una mayor fiabilidad de dicha información, de la que serán beneficiarios principales los usuarios externos. Para ello será necesario alcanzar un adecuado nivel de calidad. Pero para que las normas emitidas exhiban un buen nivel de calidad, deben emitirse en el marco de un sistema contable de calidad, que dependerá en buena medida de la calidad de los reguladores, algo que, dicho sea de paso, se ha puesto a veces en duda respecto de algunos de ellos, como es el caso del Financial Accounting Standards Board (FASB) o del IASB (ZORIO GRIMA, GARCÍA BENAÚ y PUCHETA MARTÍNEZ, 2004).

2. RELEVANCIA

Establece el MC del IASB que para ser útil la información recogida en los estados financieros deberá ser relevante para la toma de decisiones por parte de los usuarios. Y será relevante cuando ejerza influencia sobre las decisiones económicas de estos, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente (MC.26). Esta influencia en las decisiones está íntimamente relacionada con el concepto de materialidad o importancia relativa, de tal modo que la información es material o tiene importancia relativa cuando su omisión pueda influir en las decisiones económicas de los usuarios. La norma internacional de contabilidad n.º 1, «Presentación de estados financieros», emitida por el IASB, define la materialidad en este mismo sentido, de modo que depende tanto de la magnitud como de la naturaleza de la referida omisión o inexactitud, o de una combinación de ambas, siempre teniendo en cuenta las circunstancias particulares en las que se haya producido.

Nos encontramos una vez más, dentro de la definición de la característica cualitativa de relevancia, ante una nueva manifestación del carácter utilitarista de la contabilidad, que viene además acompañada de una referencia a las funciones predictiva y confirmativa. Se ha reprochado en ocasiones, no obstante, que la inclusión de esta característica en los marcos conceptuales supone una cuestión puramente solemne, pues los sistemas contables ya requieren por sí mismos que la información sea relevante, sin necesidad de que el MC lo reconozca explícitamente (CEA GARCÍA, 2005).

3. PROBLEMÁTICA CONTABLE DE LOS PASIVOS INCIERTOS

Con el objeto de poner en relación estas características cualitativas de la información útil para la toma de decisiones en los marcos conceptuales con la problemática particular de los pasivos inciertos o contingentes, presentaremos un supuesto que valoraremos en el contexto de la norma internacional de contabilidad n.º 37, «Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes» (NIC 37).

Supongamos una querrela judicial contra una empresa, en la que esta identifica la existencia de una obligación presente consecuencia de la demanda interpuesta contra ella. Suponemos además que la probabilidad de salida de recursos se considera muy próxima a la de no salida de recursos. Dicha empresa se encontraría ante dos posibles sucesos, «abonar la indemnización» (suceso A) o «no abonar la indemnización» (suceso B), que son prácticamente equiprobables, dado que la probabilidad de ocurrencia de ambos sucesos es muy similar. Conforme a la NIC 37, si la empresa estima que la probabilidad de ocurrencia del suceso A es ligeramente superior a la probabilidad del suceso B, entonces deberá reconocer una provisión. Pero si, por el contrario, la considera inferior, no reconocerá ninguna provisión, con los consecuentes efectos que ello tendría en sus resultados y en su valor patrimonial.

Ciertamente, en este tipo de situaciones las empresas deben evaluar eventos basándose en juicios a veces altamente subjetivos (NELSON y KINNEY, 1997; BOTOSAN, KOONCE, RYAN, STONE y WAHLEN, 2005) y, por tanto, se encuentran ante la posibilidad de dejarse llevar por prácticas de manipulación contable propias de la contabilidad creativa, dañando la fiabilidad, pero también la relevancia de los estados financieros.

Con un mismo sentimiento de preocupación, observamos que en el curso de los más recientes trabajos de reforma del MC que se están llevando a cabo por el IASB¹, este ha afirmado que si un activo o pasivo existe, pero conlleva una baja probabilidad de entrada o salida de recursos, la contabilización de esas partidas podría no ser relevante. Esta afirmación cobra un especial sen-

¹ IASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting. Exposure Draft ED/2015/3*, IFRS Foundation, London, May 2015.

tido en el ámbito de los pasivos contingentes, en los que a menudo la probabilidad de salida de recursos será muy reducida y no por ello deberá infravalorarse su relevancia.

II. ESTADO ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE PROVISIONES

En el presente epígrafe repasaremos brevemente la norma internacional actualmente vigente emitida por el IASB para el tratamiento de las provisiones y otros pasivos de naturaleza contingente. Recordaremos los conceptos principales de provisión y pasivo contingente, así como las soluciones que proporciona la norma para el problema del reconocimiento de los pasivos de naturaleza incierta y su valoración, en su caso. Finalmente, trazaremos un esbozo de la norma brindada por el FASB para la contabilidad de contingencias y haremos una referencia a los trabajos de integración entre el IASB y el FASB.

1. LA PRODUCCIÓN NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL EN EL MARCO DEL IASC/IASB Y LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N.º 37 (NIC 37)

Durante casi tres décadas de trabajos, el IASC, fundado en junio de 1973 con sede en Londres, sentó los pilares de la normativa contable internacional mediante la elaboración y divulgación de un Marco Conceptual (MC) y de las llamadas normas internacionales de contabilidad (NIC) o International Accounting Standards (IAS). A ello se sumaron los trabajos del Comité de Interpretaciones de Normas o Standing Interpretations Committee (SIC), que desde 1997 y con el visto bueno del IASC intentó facilitar la comprensión de las NIC mediante la emisión de Interpretaciones SIC, destinadas a matizar el contenido de las normas contables (CAMFFERMAN y ZEFF, 2007).

En abril de 2001, el IASB tomó el testigo de su antecesor el IASC, y dotado de una mayor asignación de recursos asumió el mandato de desarrollar unas normas contables de máxima calidad que contribuyeran a la mejora en la toma de decisiones económicas por parte de los participantes en los mercados de capitales y de otros usuarios, todo ello en el marco de una deseada convergencia con las normas contables nacionales. Se trata de las normas internacionales de información financiera (NIIF) o International Financial Reporting Standards (IFRS). También las NIIF cuentan desde diciembre de 2001 con un órgano de interpretación, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o IFRS Interpretations Committee (IFRIC), cuyas orientaciones, las Interpretaciones CINIIF, deben ser en cualquier caso ratificadas por el IASB.

Este trabajo se centra fundamentalmente en la NIC 37, «Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes». Y está relacionado con las Interpretaciones CINIIF 1, «Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares»; CINIIF 3, «Derechos de emisión» (retirada en junio de 2005); CINIIF 5, «Derechos por la participación en fondos para la

jubilación de servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental»; y CINIIF 20, «Costes por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto». Especialmente relevantes son la CINIIF 6, «Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos – Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos»; y la CINIIF 21, «Gravámenes».

La NIC 37 fue aprobada por el Consejo del IASC en julio de 1998 y publicada en septiembre del mismo año para su aplicación en la elaboración de los estados financieros correspondientes a los ejercicios contables iniciados con posterioridad al 30 de junio de 1999.

La emisión de la NIC 37 representó en su momento un cambio muy significativo en el tratamiento de las provisiones y las contingencias. En efecto, inspirada en la pérdida de prevalencia del principio de prudencia, sostenida por el MC², la norma exige que toda provisión responda a una obligación presente derivada de un suceso pasado, que para su cancelación sea probable una salida de recursos y que esta pueda estimarse con fiabilidad. Así, su objetivo principal consistió en definir las provisiones y prescribir los criterios para su reconocimiento y valoración, conceptuándolas como aquellas obligaciones que, cumpliendo la definición de pasivo y los criterios establecidos en el MC para su incorporación en los estados financieros, resultaran indeterminadas respecto a su importe o vencimiento. Asimismo, la norma estableció la necesidad de informar en las notas de las cuentas anuales de la existencia de otros pasivos contingentes no reconocidos como provisiones al no ajustarse a la definición de pasivo o no satisfacer los criterios de reconocimiento exigidos por el MC.

2. CONCEPTO, RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LAS PROVISIONES EN LA NIC 37

Cuando el MC define los distintos elementos de los estados financieros, se refiere a los pasivos como aquellas obligaciones presentes de la empresa, surgidas a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de las cuales, y para cancelarlas, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos (MC.49.b). Añade además que esta definición es una aproximación amplia al concepto de pasivo, de tal modo que los elementos que, como las provisiones, requieran de la realización de estimaciones para su determinación, se entienden también incluidos dentro de la definición de pasivo (MC.64). Efectivamente, para el MC la nota fundamental que nos lleva al concepto de pasivo es la existencia de una obligación presente, aunque la cuantía deba estimarse, de forma que aquella provisión que lleve aparejada una obligación constituirá un pasivo, siempre que satisfaga el resto de la definición.

Por otra parte, para que un pasivo se registre en balance, el MC exige que además de cumplirse la anterior definición se observen otros dos requisitos adicionales: en primer lugar, que sea

² El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y fue adoptado por el IASB en abril de 2001.

probable que del pago de esa obligación presente se derive una salida de recursos que incorporen beneficios económicos y, en segundo lugar, que la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad (MC.91).

La NIC 37 incorpora, por una parte, esa misma definición de pasivo (NIC 37.10) y, por otra, define «provisión» como un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, para cuyo reconocimiento requiere unas condiciones a primera vista coherentes con las del MC, a saber, que exista una obligación presente como resultado de un suceso pasado, que sea probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación y que pueda realizarse una estimación fiable del importe de la obligación (NIC 37.14).

Seguidamente ofrece dos construcciones que nos alejan de la noción de provisión y nos dirigen al concepto de lo que llamaremos «pasivo contingente». En la primera de ellas se refiere a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa. Y en la segunda aproximación habla de una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente bien porque no es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, bien porque el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

Recapitulando, se pueden definir las «provisiones» como pasivos que, como tales, se registrarán en balance siempre que cumplan las condiciones de reconocimiento, pero que presentan cierto grado de indeterminación respecto a su importe o a la fecha de su vencimiento.

Como pasivos que son, las provisiones se identifican con obligaciones presentes. Aunque la norma defiende la tesis de que generalmente no surgirán dudas sobre la existencia de una obligación presente, admite que en algunas ocasiones no es fácil determinar su nacimiento, en cuyo caso considera que se ha originado una obligación si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible (como podría ser la opinión de expertos, por ejemplo), existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación que de lo contrario (NIC 37.15).

Como veremos seguidamente, al referirnos a los pasivos contingentes, si dicha probabilidad se estima en menos de un 50% no podremos hablar de la existencia de una obligación y, por lo tanto, no estaremos ante un pasivo, por lo que no podrá figurar en balance. En estos casos, normalmente se informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente. En realidad, las provisiones también se caracterizan por su carácter contingente, puesto que son indeterminadas respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán, pero la NIC 37 reserva el término de contingencia para aquellos elementos excluidos de la definición de provisión.

Por otra parte, estas obligaciones pueden tener su origen tanto en una disposición expresa (legal o contractual), como en un reconocimiento implícito por parte de la empresa. Matiza la norma que

el nacimiento de una obligación de carácter implícito emana de la expectativa válida, creada por la propia empresa frente a terceros, de la asunción de una obligación. Al definir el concepto de obligación implícita, detalla que el origen de esa expectativa válida puede encontrarse bien en un patrón de comportamiento de la empresa, bien en políticas empresariales que son de dominio público o bien en declaraciones concretas que confirmen la aceptación de esas responsabilidades (NIC 37.10).

La NIC 37 se ocupa también de la valoración de las provisiones, estableciendo que en la fecha de cierre del ejercicio estas figurarán registradas en las cuentas anuales por el valor actualizado del importe o importes que la empresa estime serán necesarios bien para cancelar la obligación, bien para transferirla a un tercero (NIC 37.37). Para la determinación de esos importes o flujos de efectivo futuros considerará su experiencia en operaciones similares y, si fuera necesario, la opinión de expertos en la materia, así como cualquier otra información disponible entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que este se formule (NIC 37.38).

Además, tendrá en cuenta el efecto financiero cuando sea significativo o material, es decir, cuando su omisión o presentación errónea puedan influir en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. En estos casos, la tasa de descuento a utilizar para determinar el valor actualizado de los desembolsos que se esperan realizar se corresponderá con el precio del dinero ajustado por el riesgo específico del pasivo, la cual no recogerá aquellos riesgos que ya hayan sido considerados al estimar los flujos de efectivo futuros (NIC 37.45-47).

En relación con estos riesgos, si bien es cierto que deben ser tenidos en cuenta para llevar a cabo la estimación de las provisiones, pudiendo alterar su importe, no debe olvidarse la pérdida de prevalencia del principio de prudencia en las normas internacionales de contabilidad. Conforme a este principio, la empresa deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre pero, como apuntábamos en el epígrafe anterior, esto no justifica que dichas valoraciones se alejen de la imagen fiel exigida a las cuentas anuales. Así, la ubicación del principio de prudencia en igualdad con los restantes principios reafirma que las situaciones de incertidumbre no deben justificar la creación de provisiones excesivas o la sobrevaloración deliberada de pasivos.

Por otra parte, para el cálculo de las estimaciones debe recurrirse a menudo al análisis de probabilidades asignadas a los distintos escenarios o desenlaces posibles. Se pueden contemplar dos situaciones principales: la de provisiones ligadas a poblaciones importantes de casos individuales y la relativa a provisiones en las que se evalúan obligaciones aisladas.

En la primera situación, en la que la provisión a valorar se refiere a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará ponderando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas mediante la aplicación del método estadístico del valor esperado o esperanza matemática (NIC 37.39).

En la segunda situación, en la que la provisión se refiere a obligaciones aisladas, la NIC 37 afirma que la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual

que resulte más probable, aunque admite ajustes en el caso de que los otros desenlaces posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el desenlace más probable (NIC 37.40). No obstante, destacamos que la estimación con base en el desenlace individual más probable podría no ser coherente con los objetivos de valoración de la norma, que se apoyan en el concepto del importe necesario para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero en la fecha de balance.

3. EL PAPEL SECUNDARIO DE LOS LLAMADOS «PASIVOS CONTINGENTES»

Decíamos que las provisiones se reconocerán contablemente si cumplen tres condiciones: a) son obligaciones presentes surgidas como consecuencia de sucesos pasados, b) es probable que para su liquidación se dé una salida de recursos y c) la cuantía del desembolso a realizar puede estimarse con fiabilidad. Si no se cumple alguna de estas condiciones estaremos normalmente ante lo que se ha dado en llamar un pasivo contingente.

En primer lugar, en el caso de que la empresa no se encuentre ante una obligación actual o presente no se podrá hablar de la existencia de un pasivo y, por lo tanto, no podrá reconocerse contablemente una provisión. En este sentido, decíamos que se origina una obligación si existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en ella que de lo contrario. Por el contrario, si dicha probabilidad es menor la entidad no podrá confirmar la existencia de la obligación y, por lo tanto, no se encontrará ante un pasivo que pueda figurar en balance. En estos casos, si se aprecia alguna posibilidad de que llegue a nacer una obligación, dependiendo de la ocurrencia o no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa, se informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, salvo que sea remota la posibilidad de que deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos, en cuyo caso ni siquiera se dejará constancia en aquellas.

En segundo lugar, ante el supuesto de que la empresa identifique la existencia de un pasivo que muestre cierto grado de indeterminación respecto a su importe o a la fecha de su cancelación, analizará si es probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos consecuencia del pago vinculado a la pertinente obligación. Si no es así, se informará también en este caso en las notas de la existencia de un pasivo contingente, salvo salida remota de recursos.

Y finalmente, si se identifica la existencia de un pasivo con salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos, se analizará si la cuantía del desembolso a realizar puede ser evaluada con fiabilidad, sin perjuicio del grado de indeterminación inherente al cálculo de toda provisión. En caso afirmativo se reconocerá una provisión pero, en caso contrario, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento, debiéndose informar en las notas de la existencia de un pasivo contingente.

En cualquier caso, la NIC 37, al referirse al contenido de las notas, requiere que para toda contingencia se indique, salvo salida remota de recursos, su naturaleza, una estimación de sus

posibles efectos financieros y de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario, así como la posible existencia de reembolsos.

4. LAS CONTINGENCIAS EN LA FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS N.º 5 (FAS 5)

Una de las características más destacables del FASB consiste en su preocupación por las cuestiones conceptuales, al considerar que el soporte teórico que sustenta la elaboración de toda norma contable viene constituido por un sólido marco conceptual. Así, con ese convencimiento ha elaborado las llamadas Declaraciones de Normas de Contabilidad Financiera o Statements of Financial Accounting Concepts, documentos en los que se exponen los objetivos y las características cualitativas de la información financiera, y se definen sus elementos, dando orientaciones para su valoración.

La Declaración de Normas de Contabilidad Financiera n.º 5, «Contabilidad para contingencias» o Statement of Financial Accounting Standards No. 5, «Accounting for Contingencies» (FAS 5), establece las normas contables para los pasivos contingentes. La norma requiere el reconocimiento contra resultados de las pérdidas estimadas procedentes de pasivos contingentes si se cumple que es probable que en la fecha de los estados financieros se haya deteriorado un activo o se haya incurrido en un pasivo, y además el importe del pasivo puede estimarse razonablemente.

La FAS 5 define «pasivo contingente» como la condición, situación o conjunto de circunstancias que conllevan incertidumbre manifestada como una posible pérdida para la empresa, que se resolverá cuando uno o más acontecimientos ocurran o no ocurran en el futuro.

Lógicamente, no todas las incertidumbres inherentes al proceso contable dan lugar a una contingencia, puesto que el recurso a las estimaciones se considera también por el FASB parte del proceso normal de contabilización de hechos recurrentes no calificados como inciertos en el sentido de la norma, tales como la depreciación de activos.

La FAS 5 clasifica la posibilidad de que los sucesos futuros ocurran o no ocurran en tres tramos: probable, razonablemente posible y remoto. La norma intenta así dar un significado específicamente contable o técnico al término «probable» (DU, STEVENS y McENROE, 2012) que, por otra parte, no se corresponde con el sentido que le da la Declaración de Normas de Contabilidad Financiera n.º 6, «Elementos de los estados financieros», o Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, «Elements of Financial Statements» (FAS 6), donde el término se utiliza en su sentido general, refiriéndose a aquello que puede ser razonablemente esperado o admitido con base en la evidencia disponible o en la lógica, pero que no es cierto ni está probado.

Cuando es «razonablemente posible» que se haya incurrido en una pérdida, se revelará la naturaleza de la contingencia y se dará una estimación de la pérdida posible o del rango de pér-

didias posibles. Asimismo, en los casos en los que la posibilidad de pérdida sea remota, como es el caso por ejemplo de la concesión de una garantía con recurso, se revelarán también la naturaleza y el importe comprometido.

Finalmente, en la misma línea que la NIC 37, la FAS 5 no permite el reconocimiento de provisiones para riesgos generales empresariales no especificados.

5. TENDENCIAS INTERNACIONALES: LOS TRABAJOS DE INTEGRACIÓN ENTRE EL IASB Y EL FASB

Existen distintos puntos de vista de cómo contabilizar un mismo hecho contable, algo que normalmente tiene su origen en los distintos sistemas legales, pero también en cuestiones históricas y culturales. Las normas de carácter internacional tienen como objetivo principal minimizar esas diferencias nacionales, buscando una mayor consistencia y comparabilidad, cuyos beneficiarios principales son los inversores y demás usuarios de la información financiera.

En cuanto a las diferencias entre las normas de influencia internacional, el IASB y el FASB se comprometieron en 2002 a iniciar un proceso de convergencia de sus normas contables coordinando sus programas de trabajo. Ambos consejos consideran que la mejor forma de lograr la convergencia es mediante la elaboración de nuevas normas de alta calidad y comunes para los dos; que el proceso de convergencia no debe llevar a intentar eliminar las diferencias entre las normas cuando ambos necesiten realizar modificaciones sustanciales, sino a elaborar una nueva norma común; y que la convergencia debe incitar a ambos reguladores a sustituir las normas más frágiles por otras más consistentes.

Por una parte, el IASB y el FASB establecieron conjuntamente un plan de convergencia mutua a corto plazo cuyo propósito fue alcanzar una mayor proximidad conceptual entre las NIIF emitidas por la primera de las instituciones y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados americanos (US GAAP) publicados por la segunda. Este plan de convergencia a corto plazo se centró en aquellas diferencias que podían ser salvadas con cierta celeridad al margen de los proyectos de reforma de mayor envergadura. En la práctica, dicho plan implica, entre otros aspectos, el compromiso de cada uno de los dos consejos, IASB y FASB, de tener en cuenta los trabajos del otro a la hora de elaborar nuevas normas, con el objetivo de alcanzar soluciones más concordantes entre ambos.

En este contexto, las modificaciones en curso propuestas por el IASB en el marco de la NIC 37, relativas a las obligaciones implícitas, a los contratos onerosos y a las provisiones por costes de reestructuración, han tomado en consideración la Declaración de Normas de Contabilidad Financiera n.º 146, «Contabilidad para los costes asociados al cese de actividades», emitida en 2002, con el ánimo de aproximarse a los requisitos de reconocimiento previstos en la norma americana, mejorando a la vez el régimen contable de aquellos elementos.

Por otra parte, en el ámbito de los proyectos de reforma de mayor envergadura, el IASB y el FASB diseñaron un plan conjunto de convergencia para el tratamiento de las combinaciones de negocios, en cuyo marco se examinaron los requisitos para la aplicación del método de adquisición en la contabilidad de combinaciones de negocios, tanto en el ámbito de las NIIF como en el de los US GAAP. Como consecuencia de dicho examen se analizó el enfoque contable que debía darse a las partidas contingentes transferidas desde la sociedad adquirida dada una combinación de negocios.

Como resultado, el IASB se propuso estudiar en profundidad de nuevo la contabilización de los pasivos y activos contingentes, y de una manera muy particular replantearse el criterio de reconocimiento de estos elementos en el marco de la NIC 37. Su propósito fue el de alcanzar un buen nivel de convergencia con los principios de reconocimiento en los que se basan las interpretaciones del FASB n.º 45, «Contabilidad de avales y requerimientos de revelación para las garantías», incluyendo garantías indirectas de la deuda de terceros y la n.º 47, «Contabilidad para obligaciones de retiro de activos condicionales».

Ambas líneas de acercamiento, el plan de convergencia mutua a corto plazo y el plan conjunto de convergencia para el tratamiento de las combinaciones de negocios, han llevado al IASB a desarrollar un proyecto de modificación de la NIC 37³ de marcado carácter conceptual, en el que se proponen importantes modificaciones en el ámbito de las definiciones fundamentales y de los requisitos de reconocimiento, así como aclarar algunos aspectos relativos a la valoración de partidas contingentes.

III. RECONOCIMIENTO CONTABLE EN EL PROYECTO DE MODIFICACIÓN DE LA NIC 37

1. MOVIMIENTOS DEL IASB EN MATERIA DE RECONOCIMIENTO

El MC define el «reconocimiento contable» como el proceso de incorporación en los estados financieros de las partidas que cumplan la definición de los elementos correspondientes (activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos) y satisfagan además los criterios al efecto establecidos, es decir, que sea probable que los beneficios económicos asociados con las partidas lleguen a la empresa o salgan de la empresa y que dichas partidas puedan ser valoradas con fiabilidad (MC.82-83). En el caso concreto de los pasivos, estos se reconocen en el balance cuando sea probable que del pago de las oportunas obligaciones presentes se deriven salidas de recursos que lleven incorporados beneficios económicos y, además, que la cuantía de los desembolsos a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad (MC.91).

³ <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Liabilities/Pages/Liabilities.aspx>>.

En lo que se refiere al criterio de fiabilidad de la valoración, el MC no considera que esta deba verse perjudicada por el uso de estimaciones, pero cuando así ocurra, juzga que la partida no tiene que reconocerse en los estados financieros, y pone como ejemplo las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, que aunque cumplan las definiciones tanto de activo como de ingreso y la condición de probabilidad para ser reconocidas, si no se puede medir de forma fiable la reclamación, no deben reconocerse ni el activo ni el ingreso (MC.86).

Por otra parte, se refiere el MC a otra restricción importante que afecta al reconocimiento de la información contable. Se trata de la preservación del equilibrio entre el coste y el beneficio, conforme al cual los beneficios derivados de la disponibilidad de la información deben superar los costes de proporcionarla, por lo que según esta regla los pasivos no deberían reconocerse si los beneficios de su reconocimiento, para la empresa y para los usuarios externos, no justificaran los costes incurridos (MC.44).

No obstante estas explicaciones, durante el desarrollo de los más recientes trabajos de reforma del MC, el Consejo ha sugerido que se reconozcan todos los pasivos y activos, salvo que las normas específicas que les sean aplicables determinen que no sea necesario o que no deban reconocerse porque la información suministrada no resulte lo suficientemente relevante como para justificar su coste o porque no se pueda obtener un valor que represente fielmente el pasivo o el activo. En este sentido, el borrador de modificación del Marco Conceptual (BM MC) publicado en mayo de 2015 aprecia que, en algunos procesos de estimación, un alto grado de incertidumbre en la valoración podría hacer que la información facilitada careciera de relevancia (BM MC.2.13). Esto podría ocurrir, por ejemplo, cuando existiera una amplia gama de desenlaces posibles y la probabilidad asociada a cada uno de ellos resultara particularmente difícil de estimar; igualmente sucedería cuando la valoración requiriera una asignación de flujos de caja altamente subjetiva; o cuando fuera especialmente complicado identificar el pasivo.

2. SUPRESIÓN DE LA CONDICIÓN DE SALIDA PROBABLE DE RECURSOS

La otra condición de reconocimiento dispuesta por el MC se refiere al criterio de probabilidad, según el cual debe ser probable que del pago de las obligaciones presentes se deriven salidas de recursos que lleven incorporados beneficios económicos.

En realidad, la presencia de esta condición de reconocimiento dentro del MC carece de sentido desde el momento en que algunas normas internacionales particulares no respetan la condición de probabilidad⁴ o la utilizan con distintos alcances, lo que representa un foco de inconsistencias muy poco deseables en cualquier modelo contable. Uno de estos casos es el de la NIC 37, que re-

⁴ Por ejemplo, la NIC 19, «Retribuciones a los empleados», no permite al empresario demorar el reconocimiento de un pasivo por vacaciones especiales después de largos periodos de servicio o años sabáticos hasta que exista una determinada probabilidad de que un empleado acumule el número necesario de años de servicio.

quiere como requisito de reconocimiento que sea probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos, lo que aparentemente resulta coherente con el requisito de probabilidad del MC. Sin embargo, el MC no ofrece una definición concreta del término «probable», limitándose a asociar el concepto de probabilidad al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros llegarán o saldrán de la empresa, teniendo en cuenta el entorno en el que opera esta y midiendo esa incertidumbre a partir de la evidencia disponible, pero sin dar ningún tipo de orientación cuantitativa, mientras que en la NIC 37 la salida de recursos se considerará probable siempre que haya «mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario».

La condición de salida probable de recursos puede dar lugar a la contabilización incoherente de pasivos idénticos. Por ejemplo, un empresario no reconocería un pasivo que tuviera su origen en la garantía de un producto individualmente considerado si la probabilidad de que se presentara algún defecto durante el periodo de garantía fuera del 30%. Sin embargo, el mismo empresario sí reconocería un pasivo si hubiera vendido 100 unidades del mismo producto, aunque la probabilidad de que se presentara algún defecto durante el periodo de garantía se mantuviera en ese 30% para cada unidad individualmente considerada, pues existiría «mayor posibilidad de que se presentara que de lo contrario» algún defecto durante el periodo de garantía en al menos una unidad.

Asimismo, la condición de salida probable de recursos crea situaciones un tanto forzadas. Por ejemplo, si una entidad incursa en un pleito estimara en un 60% la probabilidad de perderlo, con un coste de un millón de euros, y en un 40% la probabilidad de ganarlo, sin ningún coste asociado, reconocería un pasivo. Pero si los porcentajes fueran los contrarios, 40% de perderlo y 60% de ganarlo, no reconocería ningún pasivo, al no verificarse la condición de reconocimiento, a pesar de la posible materialidad de ese importe para la empresa en el caso de que la sentencia fuera desfavorable.

Pero si hemos calificado de inconsistente esta condición de reconocimiento entre el MC y la NIC 37 debido a las diferencias observadas en la concreción del umbral de probabilidad, con los cambios propuestos por el proyecto de modificación de la norma, la situación se agrava. En verdad, una de las más destacadas novedades de los trabajos de reforma de la NIC 37 consiste en la eliminación del criterio de salida probable de recursos, al considerar que las obligaciones incondicionales satisfacen, por lo general, el criterio de salida de recursos. Así, los pasivos que incorporen una obligación incondicional, aun cuando tengan asociada algún tipo de incertidumbre, deberán reconocerse en los estados financieros, salvo que no puedan valorarse con fiabilidad, y en el caso de presentarse incertidumbre acerca de los beneficios económicos necesarios para cancelar dichas obligaciones, esta incertidumbre será objeto de reflejo en la valoración, en lugar de influir en la decisión de si se reconocen o no.

En consecuencia, con la supresión de la condición de probabilidad en la salida de recursos, pasarían a reconocerse contablemente, junto con los pasivos de carácter cierto no cubiertos por otra norma y las partidas previamente calificadas como provisiones, parte de los pasivos contingentes, los no reconocidos con la norma vigente a pesar de identificarse con una obligación presente. Y estos pasivos contingentes que pasarían a contabilizarse serían tanto los no reconocidos por la NIC 37 por no observar la condición de salida probable de recursos, como algunos de los que con

esa norma se definen como obligaciones posibles, esto es, aquellos vinculados a las que con el Borrador de Modificación de la NIC 37⁵ (BM) pasan a denominarse «obligaciones de estar preparado» que, en interpretación del IASB, constituyen obligaciones presentes por referirse su incertidumbre asociada no a la existencia del pasivo, sino a ciertos sucesos futuros inciertos que, en caso de ocurrir, determinarán el importe necesario para cancelar la obligación (caso de las garantías).

Se ha objetado, no obstante, que la eliminación del criterio de probabilidad se traduciría en la práctica para las empresas en un alto coste derivado del reconocimiento de unos pasivos que, por lo general, en el ámbito de aplicación de esta norma, no tendrían la característica de ser recurrentes ni contarían con una naturaleza contractual, lo que dificultaría y, por consiguiente, encarecería el proceso de valoración, de tal suerte que el coste de reconocimiento y valoración no se vería justificado por los beneficios obtenidos.

IV. VALORACIÓN DE LOS PASIVOS INCIERTOS

1. LA VALORACIÓN EN EL MARCO CONCEPTUAL

Hemos visto en el epígrafe anterior que una de las condiciones exigidas por el MC para el reconocimiento contable consiste en que la partida pueda valorarse con fiabilidad, valoración que en el caso concreto de los pasivos se refiere al importe del desembolso a realizar para el pago de la obligación presente. Si bien el MC se pronuncia expresamente en contra del reconocimiento de las partidas en los estados financieros cuando su valoración no se considere fiable, admite el recurso a estimaciones, a lo que se suma la clara tendencia mostrada por el IASB a favor de extender los supuestos de reconocimiento, salvo que la norma específica aplicable lo descarte porque no se pueda obtener un valor que represente fielmente aquellas partidas. En relación con este último aspecto, el Consejo muestra una especial preocupación por el efecto negativo que sobre la relevancia de la información financiera pudiera ejercer un alto grado de incertidumbre en la valoración, puesto de manifiesto en algunos procesos de estimación. Algo que cobra especial significación en el caso de la valoración de los pasivos inciertos, en la que a menudo se puede identificar una amplia gama de desenlaces posibles, acompañados de una probabilidad asociada de ocurrencia difícil de estimar, y en la que a veces será necesario estimar flujos de caja futuros en condiciones muy poco objetivas.

El MC ofrece un tratamiento muy parco en relación con la medición de los elementos de los estados financieros. Se limita a definirla como «el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados», y describe superficialmente una serie de bases o métodos susceptibles de utilizar para esa medición, pero sin ofrecer mayores orientaciones que faciliten su selección y aplicación.

⁵ IASB, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*. IASCF, London, June 2005.

De entre los métodos de medición enumerados (coste histórico, coste corriente, valor realizable o de liquidación y valor actual) nos interesan en este trabajo el segundo y el cuarto. Según el segundo de ellos, el coste corriente, los pasivos se contabilizan por el importe que sería necesario soportar para liquidarlos en el momento presente. Ofrece por tanto información referida a la fecha de cálculo, que normalmente se corresponderá con las fechas de registro y de cierre de los estados financieros. Y según el cuarto de los métodos, el valor actual, los pasivos se calculan determinando el valor descontado de las salidas de efectivo que se esperan necesitar realizar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.

En cuanto a los otros dos, el primero de ellos, el coste histórico, permite la posibilidad de registrar los pasivos por el importe que se espera pagar en el futuro para satisfacerlos, pero sin descontar dicho importe; y conforme al tercero de los métodos, el valor de liquidación, los pasivos se reconocerían también en este caso por el importe sin descontar que se espera necesario para cancelar las deudas, en el curso normal de la operación.

2. BASES DE VALORACIÓN PROPUESTAS POR EL IASB PARA LOS PASIVOS INCIERTOS

Recordemos que la NIC 37 establece que en la fecha de cierre del ejercicio contable las provisiones deben reconocerse por la mejor estimación del importe, evaluado de forma racional, que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha del balance o para transferirla a un tercero en esa fecha. La norma no se detiene a explicar el significado de la expresión «mejor estimación» (importe más probable, importe máximo de entre los posibles, importe mínimo, media ponderada de todas las posibles salidas...), ni da apenas orientaciones técnicas sobre el modo de calcular esos importes. Como resultado, las empresas acuden a metodologías de cálculo divergentes, lo que dificulta enormemente a los inversores el análisis y la comparación de la información contable de las distintas entidades.

Si bien es verdad que el BM de la NIC 37 emitido en 2005 omitió, tras reconocer su ambigüedad, la expresión «mejor estimación», mantuvo casi el mismo nivel de imprecisión en relación con la valoración, lo que suscitó numerosas dudas y críticas, por lo que en 2010 el IASB emitió un nuevo borrador parcial de modificación, limitado a la valoración de los pasivos⁶, en el que se mejoran algunos términos de la anterior redacción.

El nuevo texto provisional determina que las empresas deberán valorar los pasivos por el importe que racionalmente pagarían en la fecha de cierre del ejercicio contable para verse liberadas de la obligación presente. Poniendo algo más de luz respecto a las redacciones anteriores, aclara que ese importe será el menor de los tres señalados a continuación:

⁶ IASB, *Measurement of Liabilities in IAS 37. Proposed amendments to IAS 37. Exposure Draft ED/2010/1*. IASCF, London, January 2010.

- El importe que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación.
- El importe que la empresa tendría que pagar para transferir a un tercero la obligación.
- El valor actual de los recursos necesarios para cumplir con la obligación.

Observamos que el importe que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación se aproxima al que en el MC se denominaba coste corriente y definíamos como el importe necesario para liquidar los pasivos en el momento presente. Y la segunda base de valoración, importe que la empresa tendría que pagar para transferir a un tercero la obligación, se corresponde con el concepto de valor razonable, según viene definido en la NIIF 13, «Valoración del valor razonable», es decir, el precio que se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración.

No obstante, para los pasivos que nos ocupan siguen sin resolverse las principales dificultades relativas a la determinación de esos importes. Es bastante probable que en muchos de los supuestos de hecho a los que se enfrenten las empresas, estas se encuentren con dificultades en la práctica para obtener información derivada de los contratos, del ordenamiento jurídico, de la jurisprudencia o de los mercados que les permita realizar un cálculo mínimamente riguroso del importe necesario para cancelar la obligación, y que no cuenten con un mercado en el que se transfieran esos pasivos inciertos. Más aún, ante unos mercados previsiblemente poco profundos, con un escaso número de transacciones contratadas, y quizás con una transparencia muy defectuosa, en los que resulta complejo y costoso obtener información sobre las alternativas de contratación, no parece que se pueda contar con una adecuada formación de precios. Y ante unas situaciones como las descritas, que no solamente afectan a la empresa obligada, sino que también son consideradas por el potencial receptor de la obligación, se agregaría necesariamente al precio una prima de riesgo posiblemente prohibitiva que, por otra parte, se vería agravada por la asimetría de información en contra del tercero adquirente, quien por lo general apreciaría un mayor grado de incertidumbre que la propia empresa (SCOTT, 2003).

Ante circunstancias como las descritas, no parece apropiado que la empresa registre esos pasivos por los valores de cancelación o transferencia. En respuesta, el IASB establece que si no existen indicios claros de que la empresa cuenta con la opción de cancelar o transferir el pasivo pagando un precio inferior, esta deberá valorarlo por el valor actual de los recursos necesarios para cumplir con la obligación, y renunciará a cualquier otra estimación basada en un hipotético mercado en el que pudiera desarrollarse la transferencia.

3. APROXIMACIÓN DEL VALOR ACTUAL ESPERADO

Si las bases o métodos de valoración apoyados en el valor de cancelación o transferencia resultan inadecuados, la empresa deberá recurrir, según el BM de la NIC 37, a una aproximación

basada en el valor actual esperado de los recursos necesarios para el cumplimiento de la obligación presente⁷.

La NIC 37 ya reconoce el método estadístico del valor esperado como base para la valoración de los pasivos referidos a poblaciones importantes de casos individuales similares, pero la norma establece que la mejor estimación para el caso de obligaciones aisladas podrá venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. El BM de 2005 considera que, en estos últimos casos, la estimación con base en el desenlace individual más probable podría no ser coherente con los objetivos de valoración, por lo que afirma que el método de flujos de caja esperados puede ser la base adecuada para la valoración de pasivos, tanto en los casos de poblaciones importantes de casos individuales como en los de obligaciones aisladas. Y defiende que esto es así porque ese es el método que, probablemente, utilizaría la empresa para calcular el importe que estaría dispuesta a desembolsar para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero en la fecha de balance.

El modelo presentado por el IASB para la valoración de los flujos de caja esperados inciertos se basa, por tanto, en un promedio de los desenlaces posibles, convenientemente actualizados y ponderados por la probabilidad de ocurrencia de cada uno de ellos. Se trata, en efecto, de una estimación que seguramente no se corresponderá con el importe que finalmente desembolse la empresa para cumplir con la obligación, lo que ha dado origen a fuertes críticas, que se intensifican de un modo muy especial cuando se trata de la valoración de obligaciones aisladas⁸. De este modo, se ha puesto en duda que el método aporte información relevante, dado que siempre ofrecerá un importe erróneo que no se corresponderá con el que finalmente desembolse la empresa, sin realizar una función predictiva, por lo que desde este punto de vista sería más adecuado reconocer contablemente la salida futura más probable, acompañada de información explicativa en las notas, describiendo otros posibles desenlaces y sus probabilidades asociadas. Asimismo, se han criticado los efectos negativos que sobre los estados financieros provocaría la volatilidad derivada de evaluar algunas de sus partidas con base en unas probabilidades cambiantes de un ejercicio a otro, dadas las dificultades en su determinación.

La postura que ha mantenido el IASB ante estas críticas ha sido firme, y se ha apoyado en el hecho de que en la práctica empresarial los inversores utilizan todos los posibles flujos futuros de caja junto con sus probabilidades, y no solamente la salida más probable, para llevar a cabo sus estimaciones. Y en este sentido, dado que los gestores de las empresas son quienes mejor conocen las incertidumbres que rodean sus pasivos, su estimación representaría una información de primera mano para los inversores.

A este respecto, resulta interesante apuntar que el valor actual esperado de los recursos necesarios para cumplir con la obligación se aproxima a la noción de valor específico para la enti-

⁷ Reunión del IASB de 22 de julio de 2009 (Agenda Paper 8A).

⁸ Reunión del IASB de 15 de septiembre de 2010 (Agenda Paper 7 - Appendix A).

dad, que se define en la NIC 16, «Inmovilizado material», como el valor actual de los flujos de efectivo en que espera incurrir la empresa para cancelarla. La particularidad de este concepto radica en que la valoración refleja los juicios específicos de la entidad en lugar de aquellos que pueda realizar el mercado. En este sentido, la valoración realizada por los gestores de la propia entidad incorpora las incertidumbres soportadas por esta, conocidas por esos gestores, y que son inherentes a los posibles flujos de caja esperados. Por consiguiente, esta valoración incluye una prima de riesgo que representa una señal de información al mercado relevante para los inversores.

El método del valor actual esperado también ha provocado inquietud en relación con la fiabilidad de la información financiera. Los valores esperados ligados a algunos de los pasivos bajo el ámbito de aplicación de la norma están sujetos a tal nivel de incertidumbre que existe una opinión bastante generalizada de que no pueden medirse con fiabilidad. Este sería por ejemplo el caso de buena parte de los procesos judiciales, en los que la sentencia dictada dependerá de una multitud de factores difícilmente predecibles y cuantificables, tales como las tendencias de la jurisdicción competente según el área geográfica, el juez o tribunal concreto que conozca del caso, la capacidad profesional de los abogados de las partes demandada y demandante, el empeño que ponga el fiscal que investiga el caso, etc.

Finalmente, se ha defendido que en muchas ocasiones el coste de aplicar el enfoque del valor esperado superaría los potenciales beneficios obtenidos, debido a la necesidad de contar con procesos y sistemas de tratamiento de la información más complejos o, incluso, de tener que acudir a la contratación de servicios de consultoría externos. No obstante, el Consejo estima que tales necesidades ya existen en la empresa, que debe contar con esa información para una adecuada gestión empresarial. Así, en el caso de verse implicada en un contingente ante los tribunales, esta probablemente identifique, cuantifique y pondere todos los desenlaces posibles para considerar la posibilidad de celebrar un acuerdo extrajudicial alternativo al pleito y, en caso positivo, determinar el importe que está dispuesta a desembolsar para que dicha vía le resulte financieramente rentable.

4. DIFICULTADES EN LA DETERMINACIÓN DE LOS FLUJOS DE EFECTIVO Y LA TASA DE DESCUENTO

El proceso de estimación del valor actual esperado de los recursos necesarios para el cumplimiento de la obligación presente conlleva tener en consideración los flujos de efectivo esperados, el riesgo de que los flujos de efectivo reales puedan desviarse de los esperados y el valor del dinero en el tiempo.

Quizás no esté de más puntualizar en este momento que tras la redacción propuesta por el IASB en 2010 ha quedado esclarecido que el cálculo del importe necesario para cancelar o transferir una obligación presente se refiere a la fecha de valoración o fecha de cierre de los estados financieros y no a la fecha futura de cancelación, como se llegó a interpretar tras la redacción de 2005, que se refería al importe que racionalmente pagaría la empresa para cancelar una obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de balance.

Se ha insistido a lo largo de este trabajo en que, en el caso de presentarse incertidumbre acerca de los beneficios económicos necesarios para cancelar una obligación, dicha incertidumbre deberá ser objeto de reflejo en la valoración de la misma. Y se ha subrayado el efecto negativo que un alto grado de incertidumbre en la valoración puede ejercer sobre la relevancia y la fiabilidad de la información financiera.

En relación con los flujos de caja esperados necesarios para el cumplimiento de la obligación, su cuantía o vencimiento se mostrarán a menudo inciertos, siendo posible una gama más o menos amplia de desenlaces posibles, por lo que el IASB establece que, en el cálculo del promedio de esos desenlaces posibles, se ponderen por su probabilidad estimada de ocurrencia, de modo que la verosimilitud de cada uno de ellos ejerza su influencia relativa y deje reflejo en el valor actual calculado. A pesar de estas medidas, entendemos que la incorporación de los posibles desenlaces en el cálculo del promedio, aunque sea de manera ponderada, no resulta suficiente para dejar reflejo de aquellas incertidumbres.

Aunque el IASB propone ofrecer en la norma final una serie de orientaciones que faciliten la determinación de los flujos de caja esperados que, por otra parte, se reducen en la práctica a unos principios generales que no se alejan mucho de lo que ya dicta el sentido común, no presta atención a la cuestión de la variabilidad o dispersión estadística de la población compuesta por los posibles desenlaces o flujos de caja respecto del valor actual que, como sabemos, consiste en una media ponderada. Dicha variabilidad representa una de las fuentes principales de incertidumbre tanto para la empresa como para los inversores, por lo que si perseguimos que la información financiera represente fielmente las transacciones y los sucesos que dan lugar a los pasivos inciertos, en aras de su fiabilidad, resulta imprescindible encontrar un instrumento que permita reflejar aquella variabilidad.

Otra cuestión distinta a la que el Consejo sí presta cierta atención y que no debemos confundir con la variabilidad de los flujos de efectivo posibles, es la posibilidad o riesgo de que los flujos de efectivo reales se desvíen de los esperados. Con el objeto de evaluar este riesgo, el IASB propone que se realice algún tipo de ajuste, que define como el importe que la entidad racionalmente pagaría en exceso sobre el valor actual para ser liberada del riesgo. Y dicho ajuste puede ser incorporado, dependiendo de lo que sea más apropiado según la naturaleza de cada riesgo, bien ajustando las estimaciones de los flujos futuros de caja, bien ajustando la tasa de descuento de los flujos o bien, directamente, incrementando el valor actual esperado.

De manera racional, cuando una empresa valore un pasivo utilizando un método de estimación basado en flujos de caja futuros, deberá descontar esos flujos, y lo hará, conforme establece el BM, utilizando un tipo o unos tipos de descuento que reflejen el valor del dinero en el tiempo conforme a las evaluaciones que realiza el mercado en ese momento y a los riesgos específicos asociados al pasivo. Estos riesgos específicos, no obstante, solamente se tendrán en cuenta si no se han considerado ya ajustando las estimaciones de los flujos futuros de caja o incrementando el valor actual esperado, comentados en el párrafo anterior.

Puesto que estas son las únicas orientaciones que da el IASB en relación con la tasa de descuento, algunos de los comentarios recibidos durante el periodo de consulta abierto en 2010 deman-

daban mayores indicaciones al respecto, especialmente sobre la posible inclusión de los riesgos de incumplimiento y de liquidez, y aunque el Consejo se comprometió en aquellas fechas a desarrollarlas⁹, todavía no ha publicado ningún resultado sobre la materia, previsiblemente porque estas son algunas de las cuestiones pendientes en el proceso de reforma del MC.

V. COMENTARIOS Y SUGERENCIAS EN MATERIA DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS PASIVOS INCIERTOS

1. UNA APROXIMACIÓN MÁS INTEGRADORA EN EL RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS CONTINGENTES

La condición para el reconocimiento contable consistente en la salida probable de recursos, prevista en la NIC 37, establece que para que se lleve a cabo el reconocimiento de los pasivos bajo su alcance objetivo de aplicación debe ser probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos. En caso de no verificarse, la empresa no debe reconocer contablemente la obligación e informará acerca de ella en las notas de los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota, en cuyo caso ni siquiera se dejaría constancia en las notas.

Con la supresión, propuesta por el IASB, de dicha condición, las obligaciones que no la cumplieran pasarían a reconocerse en balance cuando se correspondieran con obligaciones presentes, si se verificara además que el importe de la obligación pudiera ser valorado con fiabilidad. Asimismo, el IASB ha interpretado que deberían reconocerse también algunas de las denominadas por la NIC 37 obligaciones posibles, las llamadas por el Consejo «obligaciones de estar preparado», pues constituyen en realidad obligaciones presentes, ya que la incertidumbre que llevan asociada se refiere tan solo a ciertos sucesos futuros cuya función se limitaría a determinar el importe necesario para cancelarlas.

En nuestra opinión, el Consejo debería plantearse ampliar aún más esta última noción, de modo que se hiciera extensivo el concepto de obligación presente a aquellos hechos contables que, considerándose actualmente obligaciones posibles, podrían interpretarse en realidad, al igual que se hace para la figura de «obligaciones de estar preparado», como auténticas obligaciones que vienen acompañadas de incertidumbre relativa al importe necesario para cancelarlas (IGLESIAS ESCUDERO, 2016). En este mismo sentido se ha llegado a pronunciar, aunque ocasionalmente, el propio IASB en el marco de los trabajos realizados en materia de combinaciones de negocios (NIIF 3, «Combinaciones de negocios», 2004). Como es obvio, y con el objeto de ser consecuentes con estos argumentos, proponemos que también estas obligaciones se reconozcan contablemente.

⁹ Reunión del IASB de 15 de septiembre de 2010 (Agenda Paper 7 - Appendix B).

Recordemos que ante la propuesta del IASB de extender el reconocimiento contable a algunas de las partidas que bajo la vigencia de la NIC 37 no se contabilizan, es decir, a algunos de los denominados por esta norma «pasivos contingentes», han surgido críticas importantes desde la profesión contable. Una de las principales objeciones opuestas se refiere al coste que la incorporación de esas nuevas partidas al balance representaría para las empresas; unas partidas, por otra parte, especialmente delicadas a la hora de identificarlas y valorarlas dada su naturaleza contingente y que a menudo tienen un carácter no recurrente, con la consecuente ausencia de una experiencia acumulada en situaciones similares, y no contractual, sin contar por lo tanto con la presencia de un contrato que pueda aportar luz acerca de los posibles flujos de caja futuros.

Asumimos y somos conscientes de que estas críticas serían con mayor fuerza aplicables a nuestra propuesta de ampliar aún más el ámbito de aplicación de la norma a una nueva familia de pasivos contingentes, los arrinconados por el proyecto de modificación por no atribuirles la categoría de obligaciones presentes, que entendemos necesario incorporar al estimar que sí cuentan con el atributo de obligaciones presentes, puesto de manifiesto en el valor asignado en caso de transacciones, tales como las relacionadas con combinaciones de negocios.

Como respuesta a tales críticas, comenzaremos refiriéndonos primero a las cargas que supondría para las empresas llevar a cabo el reconocimiento de estas partidas, para hacer mención después a los potenciales beneficios de incorporarlas en balance.

En cuanto a los costes derivados de la incorporación de esas partidas al balance:

- Debemos recordar, en primer lugar, que con la actual NIC 37 las empresas ya están llevando a cabo una labor de cuantificación de los llamados en ella pasivos contingentes, puesto que aunque esta norma no exige su reconocimiento en balance, sí que exige que se revelen en las notas, a cuyos efectos requiere que se realicen ciertas estimaciones. En efecto, en su redacción establece, por un lado, que en la fecha del balance la empresa debe elaborar para cada pasivo contingente una breve descripción de su naturaleza, salvo que la posibilidad de salida de recursos se considere remota; y, por otro, ordena que cuando sea posible la empresa realice una estimación de sus efectos financieros en los mismos términos que se hace para las provisiones, se identifiquen las incertidumbres que afecten al importe o al calendario de las salidas de recursos, e indique los reembolsos que pudiera recibir, en su caso.
- En segundo lugar, una adecuada gestión empresarial exige en sí misma la evaluación de estos elementos inciertos con una metodología apropiada a su materialidad, de modo que cabría esperar que las empresas contaran, independientemente de la normativa contable vigente, con algún tipo de estimación, de mayor o menor calidad.
- Y en tercer lugar, quedarían fuera de este proceso evaluador todas aquellas partidas que no fueran materiales o para las que la salida de recursos se juzgara remota.

Y en cuanto a los potenciales beneficios de incorporar estas partidas en balance, realizamos las siguientes apreciaciones:

- En primer lugar, si bien ya se informa de dichos elementos en las notas a los estados financieros, entendemos que se mejora la utilidad de la información contable si esos pasivos dejan reflejo directo en los estados financieros, con el consecuente impacto en patrimonio y resultados. En este sentido se pronuncia el MC, que tras afirmar que el reconocimiento «implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados», añade que «(la) falta de reconocimiento de estas partidas no se puede paliar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo» (MC.82).
- Y en segundo lugar, también el reconocimiento de los pasivos con una baja probabilidad de salida de recursos puede transmitir información relevante para los usuarios externos, especialmente si la valoración del pasivo pone de manifiesto precisamente esa baja probabilidad de salida de recursos. De este modo, no debe dejarse fuera de balance tampoco esta información útil relativa a partidas que observan la definición de pasivo y que podrían ejercer influencia en las decisiones de los inversores.

Finalmente y no obstante todo ello, hemos de aceptar que siempre podrían presentarse situaciones en las que, con un carácter que debería ser excepcional, la incertidumbre asociada a los hechos contables alcanzara tal magnitud que la empresa no fuera capaz de valorar con fiabilidad el importe de la obligación, no pudiendo reconocerse contablemente.

2. PROPUESTA DE INCORPORACIÓN DE VARIABLES ESTADÍSTICAS EN LA FASE DE VALORACIÓN PARA UN MAYOR ENRIQUECIMIENTO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Establece el IASB en el BM parcial de la NIC 37, publicado en 2010 y relativo a la valoración de los pasivos, que las empresas deberán valorar estos elementos por el importe que racionalmente pagarían en la fecha de cierre del ejercicio contable para verse liberadas de la correspondiente obligación presente. Y este importe, añade, será el menor de entre el que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación, el que tendría que pagar para transferirla a un tercero o el correspondiente al valor actual de los recursos necesarios para cumplir con la obligación.

Pero las dificultades prácticas ya señaladas que se presentan a la hora de valorar los pasivos de naturaleza contingente hacen que resulte poco frecuente que la empresa cuente con la opción de registrar esos pasivos por los valores de cancelación o transferencia, por lo que a menudo solamente le quedará la alternativa de valorarlos por el valor actual esperado.

El valor actual de los recursos necesarios para cumplir con la obligación se calcula como un promedio de los flujos de caja posibles, ponderados por la probabilidad estimada de occurren-

cia de cada uno de ellos y actualizados. En ese proceso de cálculo, uno de los elementos fundamentales de incertidumbre viene dado por la distribución de los flujos de efectivo posibles, pero el modelo propuesto por el IASB no considera ninguna medida de dispersión o variabilidad de dicha distribución.

Veamos este concepto con un ejemplo muy sencillo. Supongamos que una empresa se encuentra ante un pasivo de carácter incierto, cuyos flujos de caja o desenlaces posibles, con idéntica probabilidad de ocurrencia, son únicamente dos: tener que pagar 1.000 euros o no tener que pagar nada. Para simplificar los cálculos, supongamos además que el efecto financiero no es material, por lo que no actualizaremos los flujos de caja. Conforme al modelo propuesto por el IASB, la empresa debería contabilizar un pasivo por el siguiente importe correspondiente al valor actual esperado:

$$(0,50 \times 1.000) + (0,50 \times 0) = 500 \text{ euros}$$

Supongamos ahora el mismo pasivo, pero con unos flujos de caja posibles de 600 euros y 400 euros. El valor actual esperado sería el mismo:

$$(0,50 \times 600) + (0,50 \times 400) = 500 \text{ euros}$$

Pero resulta obvio que ni para la empresa ni para el analista externo son equivalentes ambas situaciones, a pesar de que el importe reflejado en balance sería el mismo en los dos supuestos.

En el cálculo del promedio de los desenlaces posibles se han ponderado estos por su probabilidad estimada de ocurrencia, de modo que la verosimilitud de cada uno de ellos ejerce una influencia relativa y deja reflejo en el valor actual esperado, pero la información financiera registrada no parece que sea suficiente para revelar las incertidumbres asociadas, al no dejar constancia de la variabilidad de los posibles desenlaces que componen la distribución.

Por las razones expuestas y con el objeto de favorecer las características cualitativas de relevancia y fiabilidad de la información financiera, proponemos introducir una medida estadística de dispersión que resulte de fácil interpretación, con el fin de no dañar la característica de comprensibilidad, como podría ser la desviación típica o estándar, de modo que se revelen en las notas estos indicadores, dejando reflejo de la incertidumbre asociada a la variabilidad de los desenlaces posibles de una manera intuitiva y fácilmente comprensible.

Como resultado provisional de los trabajos de reforma del MC publicados en 2015, en lo que se refiere a las técnicas de valoración basadas en los flujos de caja, el IASB se pronunció a favor de considerar las posibles variaciones en importe y vencimiento de esos flujos. Sin embargo, a la hora de concretar esa declaración, se conformó con la información indirecta de las características del rango de flujos de caja posibles mediante la selección de uno de los distintos tipos de medidas de tendencia central. En nuestra opinión, aunque es verdad que la selección de una

u otra medida de promedio (media aritmética ponderada, mediana, moda...) refleja el abanico de posibles desenlaces de distinta manera, estas medidas apenas aportan información útil para el inversor. En efecto, no basta con conocer una de las medidas de tendencia central, sino que los analistas necesitan conocer también la desviación que presentan los posibles flujos respecto de un valor promedio de la distribución (en nuestra propuesta sería la media aritmética ponderada), con objeto de tener una visión de los mismos más acorde con la realidad incierta, facilitando la interpretación para la toma de decisiones.

De este modo, en el ejemplo planteado, veríamos fácilmente como en el primero de los supuestos los importes posibles están más alejados de la media que en el segundo, es decir, existe una mayor desviación y consecuentemente mayor riesgo.

En el primero de los supuestos la desviación típica reflejaría el siguiente alejamiento o desviación respecto de la media aritmética:

$$\sigma = \left[\frac{(1.000 - 500)^2 + (0 - 500)^2}{2} \right]^{1/2} = 500 \text{ euros}$$

Mientras que en el segundo de los supuestos se pondría de manifiesto una desviación inferior:

$$\sigma = \left[\frac{(600 - 500)^2 + (400 - 500)^2}{2} \right]^{1/2} = 100 \text{ euros}$$

En algunos casos, las empresas podrán contar con bases de datos masivas, identificando un número elevado de desenlaces posibles con sus probabilidades asociadas, y en otras ocasiones tan solo contarán con una información más limitada. Pero en cualquiera de los casos, con funciones de distribución continuas o discretas, sería de aplicación la medida de la desviación típica. No obstante, el propósito de este trabajo no se orienta a determinar qué medida de dispersión estadística resulta al efecto la más apropiada, asunto que puede ser objeto de estudio en futuras investigaciones, sino a poner de manifiesto la necesidad de enriquecer la información financiera mediante la incorporación de variables estadísticas en la fase de valoración de los pasivos de naturaleza incierta, en un momento en el que el desarrollo de programas informáticos relativamente sencillos de manejar y de fácil acceso permite el tratamiento de bases de datos voluminosas mediante técnicas estadísticas.

VI. CONCLUSIONES FINALES

1. A pesar de los movimientos protagonizados durante los últimos años por la contabilidad internacional en materia de pasivos inciertos, persisten dudas sobre la adecuada observancia de las características cualitativas de relevancia y fiabilidad por parte de la información contable necesaria para la toma de decisiones, lo que jus-

- tifica la necesidad de abordar la construcción de un nuevo modelo contable para estos pasivos.
2. El IASB no incorpora las obligaciones posibles a los estados financieros, por entender que no observan la definición de pasivo. Proponemos definir y reconocer contablemente las llamadas obligaciones posibles como auténticos pasivos, afirmación que fundamentamos en el efecto que su presencia ejerce sobre el precio pagado en transacciones tales como las relacionadas con combinaciones de negocios.
 3. En el proceso de valoración de los pasivos inciertos mediante el cálculo del valor actual de los recursos necesarios para cumplir con la obligación, no se presta atención a la cuestión de la variabilidad o dispersión estadística de los posibles desenlaces o flujos de caja respecto del valor actual o promedio. Aunque en el cálculo del promedio de los desenlaces posibles se ponderan estos por su probabilidad estimada de ocurrencia, de modo que la verosimilitud de cada uno de ellos ejerce una influencia relativa y deja reflejo en el valor actual esperado, la información financiera registrada no revela suficientemente las incertidumbres asociadas, al no dejar constancia de la variabilidad de los posibles desenlaces que componen la distribución.
 4. Con el objeto de favorecer las características cualitativas de relevancia y fiabilidad de la información financiera, proponemos introducir una medida estadística de dispersión que resulte de fácil interpretación, con el fin de no dañar la característica de comprensibilidad, como podría ser la desviación típica o estándar, de modo que se revelen en las notas estos indicadores, dejando reflejo de la incertidumbre asociada a la variabilidad de los desenlaces posibles de una manera intuitiva y fácilmente comprensible.

Bibliografía

AFFLECK-GRAVES, J.; CALLAHAN, C. M. y CHIPALKATTI, N. [2002]: «Earnings predictability, information asymmetry and market liquidity», en *Journal of Accounting Research*, vol. 40, n.º 3, págs. 561-583.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) [1966]: *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, Illinois.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [1999]: *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Serie Principios Contables, AECA, Madrid.

BOTOSAN, C. A.; KOONCE, L.; RYAN, S. G.; STONE, M. S. y WAHLEN, J. M. [2005]: «Accounting for Liabilities: Conceptual Issues, Standard Setting, and Evidence from Academic Research», en *Accounting Horizons*, vol. 19, n.º 3, págs. 159-186.

CAMFFERMAN, K. y ZEFF, S. A. [2007]: *Financial reporting and global capital markets: a history of the International Accounting Standards Committee 1973-2000*, Oxford University Press.

CEA GARCÍA, J. L. [2005]: *El Marco Conceptual del Modelo Contable IASB: una Visión Crítica ante la Reforma de la Contabilidad Española*, CEF, Madrid.

DELOITTE [2017]: *iGAAP 2017 Volume A - A guide to IFRS reporting*, Parts 1 & 2, Wolters Kluwer, London.

DU, N.; STEVENS, K. y MCENROE, J. [2012]: «Improving consistency in interpreting SFAS 5», en *Research in Accounting Regulation*, vol. 23, págs. 67-70.

ERNST & YOUNG [2016]: *International GAAP 2017: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*, Wiley, Hoboken, New Jersey.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) [1975]: *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, Accounting for Contingencies, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut.

- [1985]: *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, Elements of Financial Statements, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut.
- [2002]: *FASB Interpretation No. 45, Guarantor's Accounting and Disclosure Requirements for Guarantees, Including Indirect Guarantees of Indebtedness of Others (FIN 45)*, Financial Accounting Standards Board, Norwalk, Connecticut.

GABÁS TRIGO, F. [1991]: *El marco conceptual de la contabilidad financiera*, Monografía n.º 17, AECA, Madrid.

IFRS [2016]: *A Guide through IFRS Standards*, Parts A and B, IFRS Foundation, London.

- [2016]: *Español 2016 Normas NIIF*, Partes A y B, IFRS Foundation, London.
- [2017]: *2017 IFRS Standards*, Parts A and B, IFRS Foundation, London.

IGLESIAS ESCUDERO, S. [2016]: «Crítica a las construcciones conceptuales propuestas por el IASB para los pasivos de naturaleza contingente», *RCyT*, CEF, n.º 403, págs. 163-196.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) [2005]: *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*, IASCF, London.

- [2010]: *Measurement of Liabilities in IAS 37. Proposed amendments to IAS 37. Exposure Draft ED/2010/1*, IASCF, London.
- [2015]: *Conceptual Framework for Financial Reporting. Basis for Conclusions. Exposure Draft ED/2015/3*, IFRS Foundation, London.
- [2015]: *Conceptual Framework for Financial Reporting. Exposure Draft ED/2015/3*, IFRS Foundation, London.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) [1998]: *International Accounting Standard 37. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, IASC Foundation, London.

MOST, K. [1982]: *Accounting theory*, Grid Publishing Inc., Ohio.

NELSON, M. W. y KINNEY, W. R. [1997]: «The effect of ambiguity on loss contingency reporting judgments», en *The Accounting Review*, vol. 72, n.º 2, págs. 257-274.

PKF INTERNATIONAL LTD. [2016]: *IFRS 2015: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, Wiley, Hoboken, New Jersey.

SCOTT, W. R. [2003]: *Financial Accounting Theory*, 3rd ed., Pearson Education Canada Inc., Ontario.

UNDERDOWN, B. y TAYLOR, P. J. [1985]: *Accounting theory and policy making*, Butterworth-Heinemann, Oxford.

ZEFF, S. A. y KELLER, T. F. [1987]: *Financial accounting theory*, 3rd ed., McGraw-Hill International, New York.

ZORIO GRIMA, A.; GARCÍA BENAÚ, M. A. y PUCHETA MARTÍNEZ, M. C. [2004]: «Calidad, un nuevo concepto clave en el desenlace del proceso de armonización contable internacional», en *Revista española de financiación y contabilidad*, n.º 121, Madrid, págs. 313-347.

**TERCER EJERCICIO RESUELTO DE LAS PRUEBAS
SELECTIVAS DE ACCESO A LA SUBESCALA DE INTERVENCIÓN-
TESORERÍA, CATEGORÍA DE ENTRADA DE LA ESCALA DE
FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL CON
HABILITACIÓN DE CARÁCTER NACIONAL**

María Álvarez Fernández

Javier Romano Aparicio

José Tovar Jiménez

Profesores de CEF.- UDIMA

(Tercer ejercicio de las pruebas selectivas para el acceso a la subescala de Intervención-Tesorería, categoría de entrada de la escala de funcionarios de la Administración local con habilitación de carácter nacional, acceso libre, convocado por Orden HAP/1499/2016, de 18 de julio [BOE de 21 de septiembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Provisión por reestructuraciones, dotación, actualización y aplicación. Operaciones del ejercicio: mejora de inmovilizado, adquisición de inmovilización y activación de gastos, amortización, compras y ventas, operación del cierre de ejercicio y cálculo del resultado del ejercicio.
- Caso 2. Contabilidad pública.** Operaciones de inmovilizado en la contabilidad de un ayuntamiento durante varios ejercicios. Elaboración de un balance de comprobación.
- Caso 3. Operaciones financieras.** Obtención de la oferta más ventajosa en la financiación de un proyecto del ayuntamiento calculando la tasa anual equivalente de ambas ofertas y determinación del término amortizativo de las ofertas.
- Caso 4. Contabilidad pública.** Liquidación de presupuesto del ayuntamiento.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

PARTE 1

Con fecha 1 de enero de 2017, el consejo de administración de la empresa Rioverdesa ha tomado la decisión de modificar la estructura organizativa de algunas áreas y direcciones generales. Esta decisión conlleva el despido de parte de la plantilla, cuyas indemnizaciones se estima que ocasionarán un coste de 200.000 euros, además de 2.500 euros por gastos derivados del asesoría jurídica que se encarga a un despacho de abogados. La empresa opta por dotar una provisión el 1 de enero de 2017.

Se prevé que el proceso del cambio estará terminado el 30 de junio de 2018.

Con fecha 1 de julio de 2018, se da por finalizado el proceso de reestructuración. El coste por indemnizaciones ha supuesto un pago de 198.000 euros y la minuta de los abogados ha ascendido a 2.800 euros. Ambos pagos se abonan por transferencia bancaria.

Se pide:

Contabilización de los hechos anteriores en 2017 y 2018 aplicando un tipo de interés del 2% semestral. Haga abstracción de cualquier consideración fiscal.

PARTE 2.

A 31 de diciembre de 20X4, la empresa Tardesa presenta el siguiente balance de situación:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Elementos de transporte	68.800 €	Capital	200.000 €
Bancos	311.200 €	Pasivo	180.000 €
Total	380.000 €	Total	380.000 €

Operaciones realizadas durante el año 20X5:

- 1.º El 1 de enero Tardesa realiza, con sus propios medios, una mejora en un vehículo que fue adquirido el 1 de enero de 20X3 cuyo precio de adquisición fue de 220.000 euros, su vida útil es de 4 años. La empresa amortiza el activo con el método de nú-

mero dígitos decrecientes, y su valor residual es 4.000 euros. Para la mejora se han adquirido materiales por 20.000 euros más IVA (21 %) que se pagan al contado y se han empleado 3.500 euros en mano de obra del personal de la empresa.

- 2.º El 1 de febrero adquiere un equipo de máquinas cortadoras por 30.000 euros más IVA (21 %). El importe pagado por el transporte asciende a 2.500 euros más IVA (21 %). Esta operación ha sido pagada al contado.

Para su puesta en funcionamiento se han soportado los siguientes gastos:

- a) Compra de materiales por 200 euros más IVA, que se abonarán en el mes de enero de 20X6.
 - b) 1.000 euros en horas de trabajo del personal de la empresa que se abona en la nómina mensual.
 - c) Curso de formación a los trabajadores sobre el manejo de las máquinas por 500 euros abonado al contado.
- 3.º El 1 de abril, la empresa RR hizo unas pruebas de puesta en marcha de las máquinas por lo que facturó 480 euros más IVA (21 %). Como resultado de las pruebas se consiguieron 200 unidades de productos defectuosos que se vendieron por 800 euros más IVA (21 %). Ambas operaciones se realizaron al contado.
- 4.º El 1 de junio las máquinas están en perfectas condiciones de funcionamiento.
- 5.º El 1 de mayo Tardesa compra materias primas por 400.000 euros más IVA (21 %) abonando 120.000 euros al contado y el resto el 1 de febrero de 20X6.
- 6.º El 3 de julio vende productos terminados por 1.500.000 euros más IVA (21 %) que se cobran 400.000 euros al contado y el resto el 1 de febrero del año 20X6 mediante giro de efectos.
- 7.º La nómina correspondiente a todo el año se compone de:
- Sueldos y salarios: 300.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo de la empresa: 90.000 euros.
 - Seguridad Social a cargo del empleado: 22.000 euros.
 - IRPF: 45.000 euros.

Se paga por transferencia bancaria.

Operaciones previas a la regularización:

- a) A 31 de diciembre se estima que las máquinas cortadoras tienen una vida útil de 10 años, su valor residual será: 5.000 euros, y su valor recuperable a dicha fecha es: 28.000 euros.

- b) Se estima que la mejora del vehículo alargará su vida útil 2 años y el valor residual será de 6.000 euros. La empresa sigue amortizando el elemento por el método de números dígitos decrecientes.
- c) La producción de artículos ha sido: 150.000 unidades a 6 euros/unidad. A 31 de diciembre las existencias de productos terminados ascienden a 26.000 unidades. Tardesa ha conseguido firmar un contrato de venta por dichas existencias para el mes de febrero del año 20X6 por 170.000 euros y con el transporte de la venta a cargo de Tardesa que supondrá 18.000 euros.
- d) A 31 de diciembre no quedaban existencias de materias primas.
- e) Tardesa ha sido demandada por un cliente que reclama una indemnización de 12.000 euros. Los abogados de la empresa indican que la probabilidad de que el cliente gane el juicio es del 80%.

Se pide:

1. Contabilizar en el Libro Diario las operaciones de 20X5 que incluya el código numérico y la denominación de las cuentas de acuerdo con el PGCE RD 1514/2007.
2. Realizar los asientos de regularización contable a 31 de diciembre de 20X5.

Nota adicional: Se hará abstracción de las consideraciones fiscales no explicitadas en el texto.

SOLUCIÓN

PARTE 1

1 de enero de 2017

Los costes de la decisión de modificar la estructura organizativa deben registrarse en la cuenta 146, «Provisión para reestructuraciones», del Plan General de Contabilidad (PGC) que en su definición señala:

«Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociados con las actividades que continúan en la empresa.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevado a cabo por la empresa, o
- La manera de llevar la gestión de su actividad».

Por la dotación realizada en la fecha mencionada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
641	Indemnizaciones	200.000	
623	Servicios de profesionales independientes	2.500	
146	Provisión para reestructuraciones		202.500

Dado que el cambio se prevé que estará terminado en un plazo superior a un año, hay que utilizar la cuenta 146, «Provisión para reestructuraciones», y no la 5296, «Provisión a corto plazo para reestructuraciones», y además hay que considerar el efecto financiero para lo que el enunciado facilita un tipo del 2% semestral.

31 de diciembre de 2017

Por la reclasificación a corto plazo y la actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
146	Provisión para reestructuraciones	202.500	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones		202.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	8.181	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones {[202.500 × (1 + 0,02) ²] - 202.500}		8.181

1 de julio de 2018

En primer lugar, se actualiza la provisión por el efecto financiero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	4.213,62	
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones (210.681 × 2%) ..		4.213,62

Por los pagos que ha ocasionado la reestructuración:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5296	Provisión a corto plazo para reestructuraciones	214.894,62	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (198.000 + 2.800)		200.800
7956	Exceso de provisión para reestructuraciones		14.094,62

PARTE 2

APARTADO 1. OPERACIONES REALIZADAS EN EL AÑO 20X5

Punto 1

1 de enero

El valor contable del vehículo al inicio del año 20X5 es el siguiente:

Precio de adquisición	220.000
Menos amortización acumulada [(220.000 – 4.000) × (4 + 3/10)]	151.200
Valor contable	68.800

Por los gastos asociados a la mejora:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de materiales	20.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (20.000 × 21 %)	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.200

En relación con los sueldos se entiende que se contabilizan a través de las nóminas del punto 7, aunque ya en este apartado se procede a realizar la activación de los 3.500 euros.

Por la mejora que supone un incremento del valor del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	23.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		23.500

Punto 2

1 de febrero

Adquisición del equipo de máquinas cortadoras cuyo precio satisfecho al proveedor es de 30.000 euros más IVA y que constituye la parte inicial del precio de adquisición.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	30.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	6.300	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		36.300

La norma de registro y valoración (NRV) 2.^a, «Inmovilizado material», señala en relación con el precio de adquisición de estos elementos:

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

Por tanto, el importe pagado por los gastos de transporte de los equipos será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	2.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	525	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.025

Apartado a)

En relación con los materiales utilizados por las máquinas durante el periodo de prueba también forman parte del precio de adquisición. En este sentido, la Resolución del ICAC sobre inmovilizado material señala:

«Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado, los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo».

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60-	Compra de materiales	200	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (200 × 21 %)	42	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	200	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		200

Apartado b)

Los gastos de personal relacionados con la nómina se contabilizan en el punto 7, no obstante al tratarse de gastos relacionados con la puesta en funcionamiento suponen un mayor importe del precio de adquisición por lo que deben ser activados.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	1.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		1.000

Apartado c)

Los gastos por el curso de formación de los trabajadores sobre el manejo de las máquinas, dado que la empresa no tiene capacidad de control sobre ese recurso, no cumplen la definición de activo y no pueden ser capitalizados registrándose como gasto de ejercicio.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
649	Otros gastos sociales	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

Punto 3

1 de abril

La consulta 4 del BOICAC 105 (NFC058558) sobre los ingresos generados durante el periodo de prueba señala:

«Los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo. Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo. Cuando los ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo».

Por tanto, los ingresos generados constituyen menor valor del activo:

Por los ingresos de las pruebas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	580,80	
701	Ventas de productos terminados		480
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		100,8

Venta de 200 unidades de productos defectuosos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	968	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
701	Ventas de productos terminados		800
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		168

Y dado que suponen menor coste del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso	1.280	
233	Maquinaria en montaje		1.280

El PGC no propone ninguna cuenta para reflejar la disminución del activo por lo que se ha optado por utilizar la cuenta 733, «Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso».

Punto 4

1 de junio

Al estar las máquinas en condiciones de funcionamiento procede su reclasificación a la cuenta 213, «Maquinaria»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	32.420	
233	Maquinaria en montaje (30.000 + 2.500 + 200 + 1.000 - 1.280)		32.420

Punto 5

1 de mayo

Por la adquisición de materias primas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	400.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	84.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		120.000
400	Proveedores		364.000

Punto 6

1 de mayo

Venta de productos terminados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	400.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	1.415.000	
701	Ventas de productos terminados		1.500.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		315.000

Punto 7

Por las nóminas correspondientes a todo el año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	300.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	90.000	
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores		112.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		45.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		233.000

OPERACIONES PREVIAS A LA REGULARIZACIÓN

Apartado a)

Amortización de las máquinas cortadoras cuyo precio de adquisición es de 32.420 euros, entra en funcionamiento el día 1 de junio, se le asigna una vida útil de 10 años y con un valor residual de 5.000:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.599,5	
2813	Amortización acumulada de maquinaria [(32.420 – 5.000)/10 × 7/12]		1.599,5

En relación con el deterioro:

Valor contable (32.420 – 1.599,5)	30.820,5
Importe recuperable	28.000
Pérdida por deterioro	2.820,5

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	2.820,5	
2913	Deterioro de valor de maquinaria		2.820,5

Apartado b)

El saldo de los elementos de transporte después de la mejora que se ha realizado al inicio del año (véase punto 1 del enunciado y solución) es:

218, «Elementos de transporte»	243.500
(220.000 + 23.500)	
281, «Amortización acumulada del inmovilizado material»	-151.200
Valor contable	92.300

A efectos de la amortización con el valor contable anterior se amortiza de la misma forma que se venía haciendo, es decir, se utilizará para este año el dígito 3 sobre 10 y para la inversión de la mejora se utilizarán los dígitos relativos a 2 años. También se podría tomar todo el valor contable, incluida la mejora y amortizarlo en 2 años mediante el sistema de números dígitos.

El importe de la cuota de amortización para el ejercicio actual será:

$$[(220.000 - 4.000) \times 2/10] = 43.200$$

$$23.500 \times 2/3 = 15.666,67$$

$$\text{Total} = 43.200 + 15.666,67 = 58.866,67$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	15.666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.666,67

Apartado c)

El dato de las existencias finales lo proporciona directamente el enunciado del supuesto: 26.000 unidades con un coste unitario de 6 euros/unidad. Por otro lado, se tiene en cuenta que no hay existencias iniciales.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (26.000 × 6)	156.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		156.000

En relación con el deterioro, la NRV 10.^a del PGC indica:

«En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato».

Valor contable	156.000
Precio de venta menos gastos (170.000 – 18.000)	152.000
Deterioro	4.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	4.000	
395	Deterioro de valor de los productos terminados		4.000

Apartado d)

Dado que no hay existencias iniciales ni finales de materias primas no procede asiento contable.

Apartado e)

Dado que existen altas probabilidades de que el cliente gane el juicio, procede dotar la correspondiente provisión por responsabilidades.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	12.000	
529	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		12.000

APARTADO 2. ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN CONTABLE

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	846.786,67	
60-	Compra de materiales		20.200
649	Otros gastos sociales		500
601	Compras de materias primas		400.000
640	Sueldos y salarios		300.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		90.000
681	Amortización del inmovilizado material		17.266,17
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material		2.820,5
693	Pérdidas por deterioro de existencias		4.000
678	Gastos excepcionales		12.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material	23.500	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		80
701	Ventas de productos terminados	1.501.280	
710	Variación de existencias de productos terminados	156.000	
129	Resultado del ejercicio		1.680.700

$$\text{Resultado del ejercicio} = 1.680.700 - 846.786,67 = 833.913,33$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad pública

PARTE 1

El 1 de octubre de 2014 el Ayuntamiento de Malpartida adquiere al contado una máquina por 141.000 euros a una empresa privada. Sobre este precio la empresa concede un descuento por pronto pago de 6.000 euros y por gastos de transporte y montaje de la máquina el ayuntamiento paga 15.000 euros. La máquina se pone en condiciones de funcionamiento el mismo día 1 de octubre.

Al final de su vida la máquina será desmontada y a 1 de octubre de 2014 el coste actual del desmontaje se estima en 20.000 euros. El interés de la deuda pública para un vencimiento análogo es el 5%.

Para mantener la máquina en funcionamiento debe llevarse a cabo una gran reparación cada 2 años cuyo valor actual en el momento de la adquisición de la máquina se estima en 40.000 euros. La primera gran reparación se realiza el 1 de octubre de 2016 por un importe de 36.000 euros.

La vida útil de la máquina es de 5 años y su vida económica de 10 años. El método de amortización es el lineal.

Se pide:

- a) Practicar en la contabilidad financiera del ayuntamiento de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 las anotaciones (en partida doble) que procedan en relación con las operaciones que se han descrito, teniendo en cuenta que las deudas se pagan de forma inmediata por transferencia desde cuentas bancarias operativas.
- b) Practicar la anotación que proceda para reflejar que a 1 de enero de 2017 el coste actual del desmontaje de la máquina se estima en 10.000 euros.

Nota adicional. Para la resolución del supuesto bastará con identificar las cuentas con su código numérico con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (plan de cuentas normal). No es preciso, por tanto, identificar las cuentas con su denominación.

PARTE 2

A 30 de noviembre de 2016 la contabilidad del Ayuntamiento de Torre Roja presenta, entre otros, los datos que se recogen en el balance de comprobación siguiente:

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	16.000.000	16.000.000
001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	16.000.000	16.000.000
0030	Créditos disponibles	15.870.000	16.000.000
0031	Créditos retenidos para gastar	15.000.000	15.800.000
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad		30.000
0034	Créditos no disponibles		40.000
004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	15.000.000	15.000.000
005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos		15.000.000
006	Presupuesto de ingresos: Previsiones iniciales	16.000.000	16.000.000
008	Presupuesto de ingresos: Previsiones definitivas	16.000.000	16.000.000
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	
211	Construcciones	13.000.000	
217	Equipos para procesos de información	20.000	
218	Elementos de transporte	2.000.000	
2310	Construcciones en curso inmovilizado material	2.500.000	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	9.500.000	10.000.000
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas	2.490.000	2.500.000
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión		25.000
4013	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Otras deudas		100.000
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	10.000.000	
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	5.500.000	
43300	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		20.000
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por fraccionamiento y aplazamiento. Operaciones de gestión		10.000
43400	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión		25.000
726	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana		100.000
733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras		500.000
...

Además, se dispone de la siguiente información relativa al mes de diciembre:

1. Se han declarado prescritas obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores, correspondientes a facturas de servicios de profesionales independientes, por importe de 15.000 euros.
2. Se ha anulado una obligación presupuestaria por importe de 5.000 euros, por la contabilización duplicada de la compra de unos ordenadores en el ejercicio 2015.
3. El 15 de diciembre se acuerda la no disponibilidad de créditos en trámite.
4. Finaliza la construcción de la obra de la biblioteca municipal, única obra en curso.
5. Se concede el fraccionamiento en 2 plazos de una liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras notificada en 2016 por importe de 30.000 euros, correspondiendo pagar 18.000 euros en octubre de 2017 y el resto en 2018.
6. La comunidad autónoma compra una ambulancia el 31 de diciembre de 2016 y en ese mismo momento se cede gratuitamente al ayuntamiento por un periodo de 2 años. La vida económica de la ambulancia es de 5 años, su precio de adquisición fue de 50.000 euros y el valor del derecho de uso de 20.000 euros.
7. Se anulan liquidaciones de ejercicio corriente (15.000 €) y de ejercicios cerrados (22.000 €) correspondientes al impuesto sobre el incremento de valor de los te-

renos de naturaleza urbana, y una liquidación de ejercicios cerrados del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de 10.000 euros, todas ellas de considerada importancia.

Se pide:

Completar en la hoja autocopiativa el balance de comprobación que se adjunta (previo a las operaciones de regularización y cierre) a 31 de diciembre de 2016.

Notas para la resolución del supuesto:

1. Todas las casillas relativas a importes completadas deberán tener valor numérico (incluido el cero).
2. Bastará con identificar las cuentas a añadir por su código numérico con el nivel de desarrollo (3, 4 o 5 dígitos) que figura en el cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local (plan de cuentas normal). No es preciso, por tanto, identificar las cuentas con su denominación.

SOLUCIÓN

PARTE 1

APARTADO A)

La NRV 1.^a, en su apartado 2, dispone:

«2. Criterios de valoración aplicables

1) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico;
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- 3) Los relativos a la instalación;
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión. [...]».

Para el registro de esta operación se seguirá el siguiente esquema contable:

- Se reconocerá el inmovilizado por el importe de la adquisición más el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo.
- Se dotará una provisión por el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo (cuenta 143).
- El activo o la parte del activo correspondiente al coste del desmantelamiento se amortizarán anualmente en función de su vida útil.
- Anualmente, se deberá efectuar la actualización de la provisión en función del tipo de interés estimado (NRV 17.^a).

En consecuencia, el precio de adquisición de la maquinaria es: 170.000 euros que corresponden a 141.000 – 6.000 (descuento por pronto pago) + 15.000 (transporte) + 20.000 (valor actual provisión de desmantelamiento).

A 1 de octubre de 2014

Por la adquisición de la maquinaria, con imputación al capítulo 6 del presupuesto de gastos «Inversiones reales»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	170.000	
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		150.000
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	150.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		150.000

Nota. Los gastos de transporte se imputan directamente como mayor valor del activo imputando al capítulo 6 por considerar que es el mismo proveedor quien realiza una única factura. En otro caso, deben contabilizarse como gasto corriente con aplicación al capítulo 2 y activarse posteriormente.

A 31 de diciembre de 2014

Por la amortización de la maquinaria (pudiendo contabilizarse separadamente el correspondiente a la gran reparación o todo junto):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (170.000 – 40.000 = 130.000; 130.000/5 años × 3/12 = 6.500)	6.500	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		6.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (40.000/2 años × 3/12)	5.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		5.000

La NRV 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

«[...] Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. [...]

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía, se realizará, con carácter general, con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo».

Por la actualización de la provisión:

$$20.000 \times 5\% \times 3/12 = 250$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	250	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		250

A 31 de diciembre de 2015

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (130.000/5 años)	26.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		26.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (40.000/2 años)	20.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		20.000

Por la actualización de la provisión:

$$20.250 \times 5\% = 1.012,5$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.012,5	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.012,5

A 1 de octubre de 2016

Por la amortización de la gran reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización maquinaria (40.000/2 años \times 9/12)	15.000	
2814	Amortización acumulada maquinaria		15.000

Por la baja de la parte que va a ser reparada o sustituida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2814	Amortización acumulada maquinaria (5.000 + 20.000 + 15.000)	40.000	
214	Maquinaria y utillaje		40.000

Por la gran reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	36.000	
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas		36.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente. Otras deudas	36.000	
571	Bancos. Cuentas operativas		36.000

A 31 de diciembre de 2016

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (130.000/5 años)	26.000	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		26.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6814	Amortización de maquinaria (36.000/2 años × 3/12)	4.500	
2814	Amortización acumulada de maquinaria		4.500

Por la actualización de la provisión:

$$21.262,5 \times 5\% = 1.063,13$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	1.063,13	
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento		1.063,13

APARTADO B)

El importe de la provisión contabilizada asciende a 22.325,63 euros (20.000 + 250 + 1.012,5 + 1.063,13). Sin embargo, la nueva estimación es de 10.000 euros. La diferencia, por tanto, es de $22.325,63 - 10.000 = 12.325,63$ euros.

Los motivos de cargo y abono de la cuenta 143, «Provisión a largo plazo para desmantelamiento», disponen que la cuenta se cargará:

«b.2) Al menos, al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 2, "Activo no corriente" o en su caso, a la subcuenta 7953, "Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero"».

Por su parte, la NRV 17.^a, relativa a las provisiones, señala:

«Los cambios en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario o importe estimado de la salida de recursos para liquidar la obligación o de un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si el activo se valora según el modelo de coste:

a.1) Los cambios en el pasivo incrementarán o disminuirán el coste del activo correspondiente.

a.2) El importe deducido del coste del activo no excederá de su valor contable. Si una disminución en el pasivo excede el importe del valor contable del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio [...].»

Por lo tanto, puesto que la nueva estimación de la provisión es inferior a la existente, este cambio en su valoración disminuye el coste de la maquinaria y para proceder al reflejo contable es necesario calcular primero el valor neto contable de la máquina que corresponde a la provisión inicial:

- Provisión inicial 20.000
(Amortización acumulada de 20.000 a 31 de diciembre de 2016)
- Por amortización del año 2014 (20.000/5 años × 3/12) 1.000
- Por amortización del año 2015 (20.000/5 años) 4.000
- Por amortización del año 2016 (20.000/5 años) 4.000

20.000 – 9.000 = 11.000. Este importe corresponde a un menor valor del activo y se dará de baja con abono a la cuenta 214, «Maquinaria», y el resto, hasta llegar a 12.325,63, a resultados, como exceso de provisión.

Por el cambio en el valor de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
143	Provisión a largo plazo para desmantelamiento	12.325,63	
214	Maquinaria y utillaje		11.000
7953	Exceso de provisión por desmantelamiento		1.325,63

PARTE 2

BALANCE DE COMPROBACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2016 (previo a las operaciones de regularización y cierre)

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	16.000.000	16.000.000
001	Presupuesto de gastos: Créditos iniciales	16.000.000	16.000.000
0030	Créditos disponibles	15.870.000	16.000.000
0031	Créditos retenidos para gastar	15.000.000	15.800.000
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad	–	0
0034	Créditos no disponibles	–	70.000
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
004	Presupuesto de gastos: Gastos autorizados	15.000.000	15.000.000
005	Presupuesto de gastos: Gastos comprometidos		15.000.000
006	Presupuesto de ingresos: Previsiones iniciales	16.000.000	16.000.000
008	Presupuesto de ingresos: Previsiones definitivas	16.000.000	16.000.000
210	Terrenos y bienes naturales	2.000.000	0
211	Construcciones	15.500.000	0
217	Equipos para procesos de información	15.000	0
218	Elementos de transporte	2.000.000	0
2310	Construcciones en curso inmovilizado material	2.500.000	2.500.000
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Operaciones de gestión	9.500.000	10.000.000
4003	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas	2.490.000	2.500.000
4010	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Operaciones de gestión	15.000	25.000
4013	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados. Otras deudas	0	95.000
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Operaciones de gestión	10.000.000	0
4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras	5.500.000	0
43300	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	0	35.000
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por fraccionamiento y aplazamiento. Operaciones de gestión	0	40.000
			.../...

Cuenta	Descripción	Sumas	
		Debe	Haber
.../...			
43400	Derechos anulados de presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones. Operaciones de gestión	0	57.000
726	Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	15.000	100.000
733	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	0	500.000
778	Ingresos excepcionales	0	15.000
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	18.000	0
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	12.000	0
2090	Otro inmovilizado intangible	20.000	0
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	0	20.000
120	Resultado de ejercicios anteriores	32.000	0
....

Notas y asientos explicativos correspondientes a las operaciones de diciembre:

1. Se han declarado prescritas obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores, correspondientes a facturas de servicios de profesionales independientes, por importe de 15.000 euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4010	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados. Operaciones gestión	15.000	
778	Ingresos excepcionales		15.000

Añadir al balance la cuenta 778 y recoger en su haber el importe de 15.000.

2. Se ha anulado una obligación presupuestaria por importe de 5.000 euros, por la contabilización duplicada de la compra de unos ordenadores en el ejercicio 2015.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	-5.000	
4013	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados. Otras deudas		-5.000

Recoger en el balance el importe de -5.000 en el debe de la cuenta 217 ($20.000 - 5.000 = 15.000$) y en el haber de la cuenta 4013 ($100.000 - 5.000 = 95.000$).

3. El 15 de diciembre se acuerda la no disponibilidad de créditos en trámite.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	-30.000	
0033	Créditos retenidos para acuerdos de no disponibilidad		-30.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
0030	Créditos disponibles	30.000	
0034	Créditos no disponibles		30.000

Recoger en el balance el importe de -30.000 en el haber de la cuenta 0033 ($30.000 - 30.000 = 0$) y el importe de 30.000 en el haber de la cuenta 0034 ($40.000 + 30.000 = 70.000$).

4. Finaliza la construcción de la obra de la biblioteca municipal, única obra en curso.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	2.500.000	
2310	Construcciones en curso		2.500.000

Recoger en el balance el importe de 2.500.000 en el haber de la cuenta 2310 y 2.500.000 en el debe de la cuenta 211 ($13.000.000 + 2.500.000 = 15.500.000$).

5. Se concede el fraccionamiento en 2 plazos de una liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras notificada en 2016 por importe de 30.000 euros, correspondiendo pagar 18.000 euros en octubre de 2017 y el resto en 2018.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4430	Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	18.000	
2621	Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	12.000	
43320	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por aplazamiento y fraccionamiento		30.000

Añadir al balance la cuenta 4430 y recoger en su debe el importe de 18.000, añadir al balance la cuenta 2621 y recoger en su debe el importe de 12.000 y recoger en el haber de la cuenta 43320 el importe de 30.000 (10.000 + 30.000 = 40.000).

6. La comunidad autónoma compra una ambulancia el 31 de diciembre de 2016 y en ese mismo momento se cede gratuitamente al ayuntamiento por un periodo de 2 años. La vida económica de la ambulancia es de 5 años, su precio de adquisición fue de 50.000 euros y el valor del derecho de uso de 20.000 euros.

La comunidad autónoma realiza una cesión por periodo inferior (2 años) a la vida económica del bien (5 años). Por lo tanto, debe darse de alta un inmovilizado intangible por el valor del derecho de uso (20.000 €) como una subvención recibida:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2090	Otro inmovilizado intangible	20.000	
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		20.000

Añadir al balance la cuenta 2090 y recoger en su debe el importe de 20.000. Añadir al balance la cuenta 9401 y recoger en su haber el importe de 20.000.

7. Se anulan liquidaciones de ejercicio corriente (15.000 €) y de ejercicios cerrados (22.000 €) correspondientes al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y una liquidación de ejercicios cerrados del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por importe de 10.000 euros, todas ellas de considerada importancia.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
726	IIVTNU	15.000	
120	Resultado ejercicios anteriores	32.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
43300	Derechos anulados. Presupuesto corriente. Anulación de liquidaciones		15.000
43400	Derechos anulados Presupuestos cerrados. Anulación de liquidaciones		32.000

- Recoger en el balance el importe de 150.000 en el debe de la cuenta 726.
- Añadir al balance la cuenta 120 y recoger en su debe el importe de 32.000.
- Recoger en el balance el importe de 15.000 en el haber de la cuenta 43300 (20.000 + 15.000 = 35.000).
- Recoger en el balance el importe de 32.000 en el haber de la cuenta 43400 (25.000 + 32.000 = 57.000).

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Operaciones financieras

El Ayuntamiento de Villapreciosa ha liquidado el presupuesto del ejercicio 2016 cumpliendo con todos los principios establecidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, teniendo un ratio de deuda vida, con relación a los ingresos corrientes liquidados del 60%, por lo que ha decidido concertar una operación de préstamo a largo plazo para financiar inversiones por importe de 100.000 euros, con plazo de amortización de 10 años más un año de carencia en el que solo liquidará intereses. Solicitadas ofertas a las diferentes entidades financieras, recibe las siguientes:

OFERTA 1

- Principal: 100.000 euros.
- Plazo de amortización: 10 años, más un año de carencia de amortización de principal.
- Sistema de amortización: francés, mediante cuotas constantes.
- Liquidación de las cuotas: trimestral.
- Tipo de interés aplicable: fijo del 1,2% nominal anual.
- Gastos de la operación: ninguno.

OFERTA 2

- Principal: 100.000 euros.
- Plazo de amortización: 10 años, más un año de carencia de amortización de principal.
- Sistema de amortización: francés, mediante cuotas constantes.
- Liquidación de las cuotas: semestral.
- Tipo de interés aplicable: 0,59% efectivo semestral.
- Gastos de la operación: comisión de apertura: 1.000 euros.

Se pide:

1. Determinar la oferta más ventajosa para el ayuntamiento en términos financieros, calculando la tasa anual equivalente de ambas ofertas.
2. Determinar el término amortizativo constante de ambas ofertas tanto en el periodo de carencia como en el de amortización.

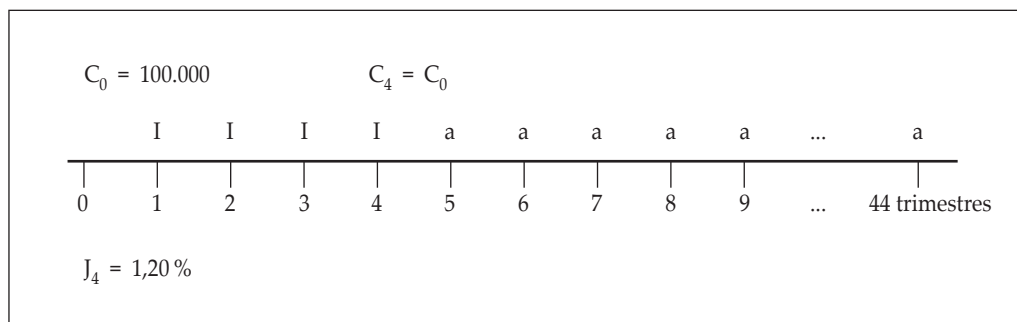
SOLUCIÓN

En ambos casos se trata de un préstamo francés, con cuota y tipo de interés constantes y una carencia de un año en la que se pagan los intereses devengados, por lo que no aumenta el importe de la deuda. La diferencia entre ambos viene por: en primer lugar, la frecuencia de pago (trimestral, en la oferta 1, y semestral en la oferta 2) y, en segundo lugar, por la existencia de una comisión de apertura en la oferta 2.

Para el cálculo del coste efectivo de la oferta 2, y debido a la existencia de comisión de apertura, es necesario el cálculo previo del importe de la cuota. Por este motivo, se realizará el cálculo de los dos puntos solicitados para cada una de las ofertas propuestas.

OFERTA 1

La información de que se dispone permite obtener el siguiente gráfico:



Partiendo del tipo de interés nominal se calculará el tipo de interés trimestral (i_4) y, a partir de este, las cuotas a pagar durante el año de carencia (I) y para el resto de la operación (a).

$$i_4 = 1,20\%/4 = 0,3\%$$

$$\text{Cuota durante la carencia: } I = 100.000 \times 0,3\% = 300$$

El cálculo de la cuota (a) se hará enfrentando el importe del préstamo pendiente al finalizar el periodo de carencia (C_0) al valor actual de los 40 pagos constantes trimestrales futuros al interés de la operación (0,3% trimestral):

$$100.000 = a \times a_{40-0,003}$$

$$100.000 = a \times \frac{1 - 1,003^{-40}}{0,003}$$

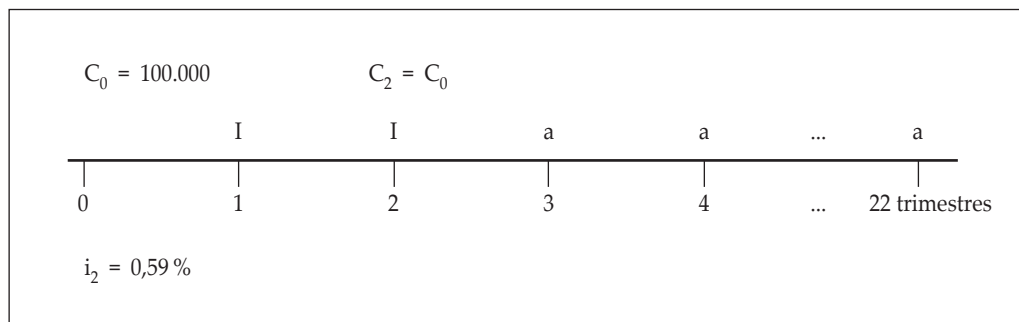
$$\text{De donde: } a = 2.656,74$$

En este caso, al no haber más coste financiero que el tipo de interés de la operación que se mantiene constante durante los 21 años, el cálculo de la tasa anual equivalente que mide el coste de la operación se calcula de forma muy fácil. Bastará con expresar en términos anuales (i) el citado tipo de interés trimestral del préstamo, de acuerdo con la expresión de tantos de interés equivalentes en régimen de capitalización compuesta:

$$\text{Coste efectivo anual: } i = (1 + 0,003)^4 - 1 = 1,2054\%$$

OFERTA 2

El gráfico de la operación es el siguiente:



Partiendo del tipo de interés semestral de partida (i_2) se calcularán las cuotas a pagar durante el año de carencia (I) y para el resto de la operación (a).

$$\text{Cuota durante la carencia: } I = 100.000 \times 0,59\% = 590$$

El cálculo de la cuota semestral se hará enfrentando el importe del préstamo pendiente al finalizar el periodo de carencia (C_0) al valor actual de los 20 pagos constantes semestrales futuros al interés de la operación (0,59% semestral):

$$100.000 = a \times a_{20-0,0059}$$

$$100.000 = a \times \frac{1 - 1,0059^{-20}}{0,0059}$$

De donde: $a = 5.315,52$

Para el cálculo del coste efectivo habrá que considerar, además del tipo de interés pagado durante la operación, el efecto de la comisión de apertura. En este caso, la ecuación de equilibrio que permite obtener la tasa anual equivalente se obtendrá de la equivalencia financiera entre el importe del préstamo (C_0) recibido al inicio de la operación y los pagos realizados, teniendo en cuenta tanto los pagos de intereses durante la carencia (I) como las cuotas semestrales siguientes (a). Además, habrá que tener en cuenta que las cuotas semestrales constituyen una renta constante con un diferimiento de 2 semestres.

La ecuación resultante, expresada en términos semestrales, de la que se obtendrá el tipo efectivo semestral, es la siguiente:

$$100.000 = 1.000 + \frac{590}{(1 + i_2)^1} + \frac{590}{(1 + i_2)^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-i_2}}{(1 + i_2)^2}$$

La resolución exacta de esta ecuación exige el empleo de una calculadora financiera. Ahora bien, al no disponer de esta herramienta en el examen, se debe proceder al tanteo y una posterior interpolación lineal para llegar al dato solicitado. Se trata de buscar un tipo de interés (i_2) para que el valor actual del segundo miembro de la ecuación coincida con el importe del primer miembro.

Una primera solución (por defecto) se obtiene tomando como referencia el tipo de interés de la operación (0,59%), tomando un valor un poco mayor para considerar el efecto de la comisión de apertura. Así pues, una primera aproximación será probar con un valor del 0,65%, por ejemplo:

$$1.000 + \frac{590}{1,0065^1} + \frac{590}{1,0065^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-0,0065}}{1,0065^2} = 100.277,075$$

Como el resultado obtenido está por encima del valor buscado (100.000), el siguiente tanteo se hará con un i_2 mayor (para que el valor actual disminuya), por ejemplo, 0,7%. Volvemos a realizar la operación y se obtiene:

$$1.000 + \frac{590}{1,007^1} + \frac{590}{1,007^2} + \frac{5.315,52 \times a_{20-0,007}}{1,007^2} = 99.679,854$$

En este caso, el valor obtenido está por debajo del objetivo (100.000). Por tanto, el dato buscado estará comprendido entre ambos valores y la forma de obtenerlo será mediante una interpolación lineal. Esto es, se buscará un valor de i_2 de forma que se mantenga la proporción entre los tipos de interés conocidos y sus respectivos valores actuales y un tipo de interés (i_2 , nuestra incógnita) que haga que el valor actual sea 100.000. El dato buscado se obtiene a partir de la siguiente expresión:

$$\frac{0,7 - 0,65}{99.679,854 - 100.277,075} = \frac{i_2 - 0,65}{100.000 - 100.277,075}$$

De donde: $i_2 = 0,673197024\%$.

Resultando, finalmente, un coste efectivo anual:

$$i = (1 + 0,00673197024)^2 - 1 = 1,3509\%$$

Nota. Si el cálculo se hubiera realizado con calculadora financiera o con Excel, el dato obtenido hubiera sido $i_2 = 0,6731459\%$ y un coste efectivo anual de 1,35082305%. Queda claro, pues, que el cálculo aproximado que se ha seguido es aceptable, dado que la diferencia es despreciable.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad pública

1. La entidad local «Intervención-Tesorería» presenta a 31 de diciembre de 2016 el estado de ejecución por capítulos que se transcribe en la parte inferior, del que se han eliminado algunas celdas y sumas de columnas con el fin de que el opositor las cumplimente.

Se pide su correcta reconstrucción en la hoja autocopiativa que se adjunta.

Liquidación del estado de ingresos

Capítulo	Denominación	Presupuesto inicial	Modificaciones del ejercicio	Presupuesto definitivo	Dchos. netos	Ingresos realizados	Devoluciones de ingresos	Recaudación líquida	Pte. de cobro	Estado de ejecución
1	Impuestos directos	8.480.933,14	0	8.480.933,14	9.758.334,8	8.381.212,85		8.204.991,48	1.553.343,32	1.277.401,66
2	Impuestos indirectos	150.000	0	150.000	334.042	294.487,78	744,19	293.743,59		184.042
3	Tasas y otros ingresos	4.160.909,11	20.861,65	4.181.770,76	4.832.531,24		12.176,19	4.515.721,57	316.809,67	650.760,48
4	Transferencias corrientes	4.775.237,47	20.481,24	4.795.718,71		4.098.149,61	284.550,71	3.813.598,90	317.183,80	-664.936,01
5	Ingresos patrimoniales ..	584.751,13	149.856,86	734.607,99	633.279,37	624.499,13	67.527,55		76.307,79	-101.328,62
6	Enaj. inversiones reales ..	0	118.500	118.500	118.500		0	118.500	0	0
7	Transferencias capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	2.737.850,09	2.767.850,09	14.304,93	14.304,93	0	14.304,93	0	
9	Pasivos financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69						

Liquidación del estado de gastos

Capítulo	Denominación	Créditos iniciales	Modificaciones del ejercicio	Créditos totales	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Reintegros de gastos	Pagos líquidos	Pte. de pago	Estado de ejecución
1	Gastos de personal	8.029.780,26	-75.780,39	7.953.999,87	7.340.523,46	7.382.288,51		7.177.665,9	162.857,56	613.476,41
2	Gastos en bienes corrientes y servicios	8.241.559,03	303.670,43	8.545.229,46	7.596.645,06		24.687,44	7.148.936,69	447.708,37	948.584,4
3	Gastos financieros	104.015,55	0	104.015,55		72.955,73	0	72.955,73	1,92	31.057,9
4	Transferencias corrientes	374.038	16.746,14	390.784,14	333.885,52	338.311,33	10.760	327.551,33	6.334,19	
5	Fondo de contingencia y otros ingresos	0		0	0	0	0	0	0	0
6	Inversiones reales	497.952	2.802.913,66	3.300.865,66	1.377.320,44	1.259.809,18	0	1.259.809,18		1.923.545,22
7	Transferencias de capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	0	30.000	10.939,34	10.939,34	0	10.939,34	0	19.060,66
9	Pasivos financieros	904.486,01	0	904.486,01	892.454,92	892.454,92	0		0	12.031,09
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69						

2. El 22 de diciembre de 2016 el Ayuntamiento de «Intervención-Tesorería» pagó una factura errónea derivada de la ejecución de unas obras que se financiaron con cargo a la aplicación presupuestaria 1700-63200, denominada «Administración general del medio ambiente. Inversión de reposición en edificios y otras construcciones». Detectado el error por el ayuntamiento y previa reclamación, la empresa adjudicataria reintegró dicho pago el 17 de enero de 2017.

Se pide:

¿En qué aplicación presupuestaria debe contabilizar el ayuntamiento dicho reintegro?

3. La entidad local «Intervención-Tesorería» adjudicó el 6 de junio de 2016 las obras de construcción de cuatro pistas de tenis por 120.000 euros. La ejecución presupuestaria del gasto fue la siguiente:

Aplicación presupuestaria	Retenciones de crédito	Autorizaciones de gasto	Compromisos de gasto	Obligaciones reconocidas
3400-62200	130.000	130.000	120.000	120.000

El 30 de diciembre de 2016 la empresa adjudicataria presentó a través del registro electrónico de facturas, como consecuencia de la certificación final de las obras, una factura por 8.000 euros, en base a la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto.

En el presupuesto general de la entidad para 2017 no se consignó en el citado programa ningún crédito en el capítulo 6 de inversiones reales.

El 10 de enero de 2017, la factura fue conformada por los servicios técnicos municipales.

El 31 de enero de 2017 el contratista solicita el endoso de la factura a favor de la entidad financiera XXX.

El 15 de febrero de 2017 la entidad local aprobó la liquidación del presupuesto de 2016 con un remanente líquido de tesorería de 2.100.000 euros para gastos generales.

Se pide:

- 1.º Indicar si en la contabilidad presupuestaria o financiera de 2016 la entidad local ha de efectuar alguna operación presupuestaria o asiento contable.

- 2.º ¿Cuál sería el procedimiento para aprobar dicha factura del año anterior: una modificación de créditos (indíquese, en su caso, cuál) o un reconocimiento extrajudicial de créditos?
- 3.º ¿Cómo incidirá, dependiendo del momento de la aprobación de la factura, dicha circunstancia en el informe trimestral de morosidad y en el cálculo del periodo medio de pago?
- 4.º ¿En relación con esta factura, qué incidencia tendría en la liquidación del presupuesto de 2017 en lo relativo a la estabilidad presupuestaria, en la regla de gasto y en el resultado presupuestario?

SOLUCIÓN

Liquidación del estado de ingresos

Capítulo	Denominación	Presupuesto inicial	Modificaciones del ejercicio	Presupuesto definitivo	Derechos netos	Ingresos realizados	Devoluciones de ingresos	Recaudación líquida	Pendiente de cobro	Estado de ejecución
1	Impuestos directos	8.480.933,14	0	8.480.933,14	9.758.334,8	8.381.212,85	176.221,37	8.204.991,48	1.553.343,32	1.277.401,66
2	Impuestos indirectos	150.000	0	150.000	334.042	294.487,78	744,19	293.743,59	40.298,41	184.042
3	Tasas y otros ingresos	4.160.909,11	20.861,65	4.181.770,76	4.832.531,24	4.527.897,76	12.176,19	4.515.721,57	316.809,67	650.760,48
4	Transferencias corrientes	4.775.237,47	20.481,24	4.795.718,71	4.130.782,7	4.098.149,61	284.550,71	3.813.598,9	317.183,8	-664.936,01
5	Ingresos patrimoniales	584.751,13	149.856,86	734.607,99	633.279,37	624.499,13	67.527,55	556.971,58	76.307,79	-101.328,62
6	Enaj. inversiones reales ...	0	118.500	118.500	118.500	118.500	0	118.500	0	0
7	Transferencias capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	2.737.850,09	2.767.850,09	14.304,93	14.304,93	0	14.304,93	0	0
9	Pasivos financieros	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69	19.821.775	18.059.052,1	541.220,01	17.517.832,1	2.303.942,99	1.345.939,51

Liquidación del estado de gastos

Capítulo	Denominación	Créditos iniciales	Modificaciones del ejercicio	Créditos totales	Obligaciones reconocidas	Pagos realizados	Reintegros de gastos	Pagos líquidos	Pendiente de pago	Estado de ejecución
1	Gastos de personal	8.029.780,26	-75.780,39	7.953.999,87	7.340.523,46	7.382.288,51	204.622,61	7.177.665,9	162.857,56	613.476,41
2	Gastos en bienes corrientes y servicios	8.241.559,03	303.670,43	8.545.229,46	7.596.645,06	7.173.624,13	24.687,44	7.148.936,69	447.708,37	948.584,4
3	Gastos financieros	104.015,55	0	104.015,55	72.957,65	72.955,73	0	72.955,73	1,92	31.057,9
4	Transferencias corrientes	374.038	16.746,14	390.784,14	333.885,52	338.311,33	10.760	327.551,33	6.334,19	56.898,62
5	Fondo de contingencia y otros ingresos	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	Inversiones reales	497.952	2.802.913,66	3.300.865,66	1.377.320,44	1.259.809,18	0	1.259.809,18	117.511,26	1.923.545,22
7	Transferencias de capital ...	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Activos financieros	30.000	0	30.000	10.939,34	10.939,34	0	10.939,34	0	19.060,66
9	Pasivos financieros	904.486,01	0	904.486,01	892.454,92	892.454,92	0	892.454,92	0	12.031,09
	Sumas	18.181.830,85	3.047.549,84	21.229.380,69	17.624.726,4	17.130.883,1	240.070,05	16.890.313,1	734.413,3	3.604.654,3

APARTADO 2

El pago erróneo de la factura tuvo lugar en el ejercicio 2016 y el reintegro en el ejercicio 2017. Por lo tanto, se trata de un reintegro de presupuestos cerrados al producirse en ejercicio distinto a aquel en el que tuvo lugar el reconocimiento de la obligación y constituye un recurso del presupuesto de ingresos de la entidad local (arts. 77 y 78 del RD 500/1990).

Al tratarse de un reintegro por una operación de inversión, contabilizada en el ejercicio 2016 en el capítulo 6 del presupuesto de gastos, debe contabilizarse en el concepto presupuestario 680 del estado de ingresos, según dispone el artículo 68 de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales:

«Artículo 68. Reintegros por operaciones de capital.

Ingresos realizados en la tesorería de la entidad local o de sus organismos autónomos, originados por reintegros de ejercicios cerrados (aquellos producidos en ejercicio distinto a aquel en el que se reconoció la obligación) por operaciones de los capítulos 6 y 7».

APARTADO 3

1.º En el caso del contrato de obras, dadas sus especiales características, el artículo 234.3 del texto refundido de la Ley de contratos del sector público (TRLCSP) admite la posibilidad de que se produzca un margen de desviación en las unidades de obra ejecutadas de hasta un 10 % del precio inicial, sin considerarlo una modificación contractual, por presuponer que estas desviaciones derivan de inexactitudes del proyecto o del presupuesto que resultan inevitables:

«No obstante, podrán introducirse variaciones sin necesidad de previa aprobación cuando estas consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por ciento del precio primitivo del contrato».

Este supuesto especial se desarrolla en el Reglamento general de la Ley de contratos de las Administraciones públicas, en su artículo 160:

«1. Solo podrán introducirse variaciones sin previa aprobación cuando consistan en la alteración en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las mediciones del proyecto, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por 100 del precio primitivo del contrato, impuesto sobre el valor añadido excluido.

2. Las variaciones mencionadas en el apartado anterior, respetando en todo caso el límite previsto en el mismo, se irán incorporando a las relaciones valoradas mensuales y deberán ser recogidas y abonadas en las certificaciones mensuales, conforme a

lo prescrito en el artículo 145 de la ley, o con cargo al crédito adicional del 10 por 100 a que alude la disposición adicional decimocuarta de la ley, en la certificación final a que se refiere el artículo 147.1 de la ley, una vez cumplidos los trámites señalados en el artículo 166 de este reglamento. No obstante, cuando con posterioridad a las mismas hubiere necesidad de introducir en el proyecto modificaciones de las previstas en el artículo 146 de la ley, habrán de ser recogidas tales variaciones en la propuesta a elaborar, sin necesidad de esperar para hacerlo a la certificación final citada».

El TRLCSP ya no contempla la necesidad de ese crédito adicional del 10%, pero los restantes aspectos permanecen vigentes. En consecuencia, en la medida en que se trata de un gasto correctamente ejecutado que no ha podido ser aplicado al presupuesto vigente, siendo procedente dicha aplicación, debe reflejarse mediante una anotación contable en la cuenta 4133, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», y recoger información en la memoria.

2.º Puesto que la entidad no ha consignado créditos en el capítulo 6 del presupuesto de gastos del ejercicio 2017, procede una modificación presupuestaria que habilite crédito suficiente para poder aplicar al presupuesto la señalada obligación.

Procede un crédito extraordinario financiado con remanente de tesorería para gastos generales, y aplicar después el citado gasto como una obligación derivada de un compromiso de gasto debidamente adquirido.

3.º El TRLCSP, en su artículo 216.4, determina que el cómputo para el devengo de los intereses se produce a partir de la fecha en que se apruebe la certificación de obra o la documentación que acredite la prestación, para lo que la Administración dispone de 30 días desde su finalización.

Por su parte, la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera y el Real Decreto 365/2014 consideran como días de pago los que transcurren desde los 30 días posteriores a la entrada de la factura, salvo que se trate de un contrato de obras que será desde la aprobación de la certificación mensual. Sobre esta base, se regula el periodo medio de pago del ayuntamiento.

Puesto que la factura fue presentada por registro electrónico el 30 de diciembre de 2016, desde esa fecha se computan los 30 días para prestar la conformidad (conformada por los servicios técnicos el 10 de enero de 2017) y los 30 posteriores para efectuar su pago. En consecuencia, puesto que para aplicarla al presupuesto y proceder a su abono hay que tramitar un crédito extraordinario, el retraso incidirá negativamente en el informe trimestral de morosidad y en el cálculo del periodo medio de pago, aunque su importe no sea significativo.

4.º En lo relativo a la estabilidad presupuestaria y cálculo de la capacidad o necesidad de financiación:

- En 2016: A 31 de diciembre de 2016, el importe de 8.000 euros quedó reflejado en la cuenta 413, como obligación pendiente de aplicar al presupuesto. En 2016, debió

realizarse un ajuste por mayor gasto y, por tanto, menor capacidad, pues debió tratarse de un gasto presupuestario de ese ejercicio.

- En 2017: El importe de 8.000 euros pasa a formar parte del saldo inicial de la cuenta 413 a 1 de enero de 2017. Si se aplica al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, será un gasto presupuestario de 2017. Sin embargo, a efectos de estabilidad, tal gasto debió considerarse en 2016, por lo que a 31 de diciembre de 2017, debe tratarse como un ajuste por menor gasto y, en consecuencia, mayor capacidad.

En lo relativo a la regla de gasto:

- En 2016: A 31 de diciembre de 2016, el importe de 8.000 euros quedó reflejado en la cuenta 413, como obligación pendiente de aplicar al presupuesto. En 2016, debió realizarse un ajuste por mayor gasto en la regla de gasto.
- En 2017: El importe de 8.000 euros pasa a formar parte del saldo inicial de la cuenta 413 a 1 de enero de 2017. Si se aplica al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, será un gasto presupuestario de 2017. Sin embargo, por corresponder al año anterior, a efectos de la regla de gasto debe realizarse un ajuste por menor gasto.

En el resultado presupuestario, el apunte contable en la cuenta 413 no tiene ninguna incidencia, pues esa cuenta no afecta a su cálculo. No obstante, en la medida en que el citado gasto no fue aplicado al presupuesto de 2016, en ese ejercicio las obligaciones presupuestarias fueron menores, y, en consecuencia, el resultado presupuestario fue mayor en ese importe. De la misma forma, en 2017, sí se aplicó al presupuesto previa la modificación presupuestaria descrita anteriormente, las obligaciones presupuestarias fueron mayores y el resultado presupuestario fue menor en ese importe.