

- **La sujeción al IVA del turno de oficio**
Luis Alberto Malvárez Pascual
- **¿Es posible la eliminación de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas?**
José Miguel Martín Rodríguez
- **Duración, retroacción y prescripción de las actuaciones inspectoras**
Francisco de Asís García Sarabia
- **Delito tributario en los concursos de acreedores**
David Ricardo Pérez-Bustamante Yabar
- **La exención fiscal a la Iglesia católica puede constituir ayudas de Estado prohibidas**
Teresa Calvo Sales, Lidia López Díez y Victoria M.^a Ángeles Rodríguez Mejías
- **El valor catastral rectificado debe constituir la base imponible del IIVTNU**
Neus Teixidor Martínez
- **Declaración informativa modelo 232: casos prácticos**
Antonio Pascual Martínez Alfonso
- **Las mujeres toman el mando: Un estudio de las empresas líderes en sostenibilidad**
David Blanco Alcántara, José María Díez Esteban, Óscar López de Foronda y Luis Miranda Sanz
- **Nueva NIIF 16: El futuro de los arrendamientos**
Belén Álvarez Pérez
- **Caso práctico de Inspectores de Hacienda del Estado**
Anna Ayats Vilanova

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Noviembre 2017 – Número 416

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

- 86/2017** La sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco de la asistencia jurídica gratuita
Subjection to VAT of services rendered under the national legal aid scheme . 5
(Luis Alberto Malvárez Pascual)
- 87/2017** La eliminación de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea: ¿Una misión (im)posible?
ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2017
The elimination of double taxation in cross-border successions: An impossible mission? 53
(José Miguel Martín Rodríguez)
- 88/2017** Duración, retroacción y prescripción de las actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015
Length, retroaction and prescription of the tax inspection procedure before and after Law 34/2015 99
(Francisco de Asís García Sarabia)
- 89/2017** Responsabilidad penal de los administradores. Delito tributario o concurso culpable
@
Criminal responsibility of the managers. Bankruptcy or criminal tax offence .. 125
(David Ricardo Pérez-Bustamante Yabar)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 90/2017** ¿La exención fiscal a la Iglesia católica por el ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa puede constituir ayudas de estado prohibidas por el Derecho Comunitario (Análisis de la STJUE de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16) 129
(Teresa Calvo Sales, Lidia López Díez y Victoria M.ª Ángeles Rodríguez Mejías)

91/2017 El valor catastral rectificado debe constituir la base imponible del IIVTNU (Análisis de la STSJ de Madrid de 2 de febrero de 2017 [rec. núm. 188/2016])	138
(Neus Teixidor Martínez)	

CASO PRÁCTICO

92/2017 Casos prácticos para el análisis de las obligaciones de documentación y de declaración de las operaciones vinculadas en el ámbito de la declaración informativa modelo 232	147
(Antonio Pascual Martínez Alfonso)	

CONTABILIDAD


ESTUDIOS

93/2017 Las mujeres toman el mando: Un estudio de las empresas líderes en sostenibilidad <i>Women take the lead: A study of leading sustainability companies</i>	149
ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2017 (David Blanco Alcántara, José María Díez Esteban, Óscar López de Foronda y Luis Miranda Sanz)	
94/2017 Implicaciones de la nueva NIIF 16: El futuro de los arrendamientos <i>The new accounting regulation of leases: IFRS 16</i>	175
(Belén Álvarez Pérez)	

CASO PRÁCTICO

95/2017 Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado	187
(Anna Ayats Vilanova)	

Ceremonia de entrega del Premio Estudios Financieros 2017, Clausura del curso académico 2016-2017 del CEF.- y Acto de graduación de la VI promoción de la UDIMA	213
--	-----

 Solo disponible en versión digital

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

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

LA SUJECCIÓN AL IVA DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL MARCO DE LA ASISTENCIA JURÍDICA GRATUITA

Luis Alberto Malvárez Pascual

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

EXTRACTO

En el presente artículo se defiende la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados y procuradores en el régimen de asistencia jurídica gratuita, en el marco de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. De acuerdo con ello, se lleva a cabo una crítica de la reforma legislativa realizada en 2017 en la ley que regula el sistema de asistencia jurídica gratuita y de la interpretación que, en aplicación de esta reforma, ha defendido la Administración tributaria española en esta materia.

Palabras clave: sistema de justicia gratuita; sujeción al IVA.

Fecha de entrada: 28-08-2017 / Fecha de aceptación: 19-09-2017 / Fecha de revisión: 19-09-2017

SUBJECTION TO VAT OF SERVICES RENDERED UNDER THE NATIONAL LEGAL AID SCHEME

Luis Alberto Malvárez Pascual

ABSTRACT

This paper argues that services rendered by lawyers under the national legal aid scheme are subject to the VAT, according to the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Therefore, a critical study is made of the legislative reform performed in 2017 in the Law on the legal aid scheme and the interpretation that, in application of this reform, has been produced by the Spanish Tax Administration in this matter.

Keywords: legal aid scheme; subjection to VAT.

Sumario

1. Introducción
2. Estudio de la evolución normativa y de los criterios administrativos defendidos desde la implantación del IVA en relación con la sujeción de las prestaciones de servicios derivadas de la justicia gratuita
 - 2.1. El criterio defendido por la DGT entre 1986 y principios de 2017: la no sujeción de las prestaciones
 - 2.2. El cambio de criterio operado en las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017: la sujeción de las prestaciones
 - 2.2.1. Análisis de los fundamentos que justificaron el nuevo criterio de la DGT
 - 2.2.2. Los problemas que plantea la sujeción al IVA de estas prestaciones
 - 2.3. La reforma de la Ley de justicia gratuita introducida por la Ley 2/2017 y el consiguiente cambio de criterio de la DGT
3. Análisis técnico-jurídico de la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios relativas a la justicia gratuita: estudio de la normativa española en el marco la Directiva 2006/112/CE
 - 3.1. Los requisitos necesarios para que estas prestaciones de servicios queden no sujetas de acuerdo con el artículo 7.10.º de la LIVA
 - 3.1.1. La determinación del carácter obligatorio para los profesionales de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la Ley 1/1996
 - 3.1.2. La determinación del carácter gratuito o retribuido de los servicios prestados para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita
 - 3.2. El posible encaje de la no sujeción de estas prestaciones de servicios en la Directiva 2006/112/CE
4. Análisis de otras posibles soluciones técnicas para evitar el gravamen de estas prestaciones de servicios, su gravamen reducido o facilitar su liquidación
 - 4.1. La posible aplicación de un tipo reducido o una exención por tratarse de servicios de carácter social
 - 4.2. La posibilidad de introducir un supuesto de inversión del sujeto pasivo como solución técnica para evitar que el profesional deba liquidar las cuotas devengadas
 - 4.3. La posible aplicación del sistema de caja para las prestaciones derivadas de la justicia gratuita
5. A modo de conclusiones: las soluciones que se proponen

1. INTRODUCCIÓN

A principios de 2017, la Dirección General de Tributos (DGT) publicó dos consultas vinculantes¹ que suponían un cambio de envergadura en el régimen de los abogados y procuradores en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En dichas consultas se analizaba la sujeción a dicho impuesto de las compensaciones satisfechas a dichos profesionales por el turno de oficio, así como las correspondientes a la prestación por los abogados de los servicios de orientación jurídica cuando son designados en virtud del derecho a asistencia jurídica gratuita. Debe tenerse presente que la tributación en el IVA de este tipo de prestaciones de servicios no está regulada expresamente ni en la normativa que regula dicho impuesto ni en la legislación que desarrolla el derecho a la asistencia jurídica gratuita. Por ello, a falta de una previsión legal específica sobre esta materia, debe resolverse de conformidad con las reglas generales, por lo que la interpretación que ha realizado en este asunto dicho centro directivo constituye un aspecto esencial.

En las consultas de 25 de enero de 2017, la DGT cambió el criterio que había mantenido desde la implantación del impuesto en España. En la Resolución de 18 de junio de 1986 (NFC005253)², reiterada por otras muchas posteriores, había considerado que las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita estaban no sujetas al impuesto por ser gratuitas y obligatorias por ley, condiciones que les permitían encajar en el supuesto de no sujeción regulado tanto en el artículo 7.5 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, como en el artículo 7.10 de la posterior Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA). Sin embargo, en dos consultas de 25 de enero de 2017, la DGT sostuvo la tesis de que los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita se encontraban sujetos y no exentos en el IVA, siendo la base imponible el importe total de la contraprestación que la Administración pública competente en materia de justicia satisface a los profesionales. La propia DGT reconoció expresamente –como, por otra parte, era obvio– que esta tesis suponía un cambio de criterio respecto al que dicho órgano había sostenido hasta el momento³.

¹ Se trata de dos consultas de la DGT de 25 de enero de 2017 (V0173/2017 –NFC062950– y V0179/2017 –NFC062951–).

² Dicha resolución fue publicada en el BOE de 25 de junio de 1986.

³ En el punto 4 de esta consulta, la DGT señala que «en consecuencia, la aplicación de la jurisprudencia del tribunal al supuesto planteado determina que esta Dirección General de Tributos deba proceder a cambiar el criterio mante-

La sujeción o no de estas prestaciones al IVA es una cuestión enormemente relevante, pues debe tenerse en cuenta que en España hay en torno a 44.000 abogados que se encuentran adscritos al servicio de turno de oficio y otro número importante de procuradores, siendo numerosos los expedientes que se tramitan por esta vía para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita⁴. Se trata de un derecho fundamental reconocido en los artículos 24.1⁵ y 119⁶ de la Constitución española, que se fundamenta en la universalidad del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva, en cuya virtud, los poderes públicos están obligados a proveer la prestación de este servicio a todos los ciudadanos que no dispongan de los medios económicos que resultan necesarios para poder litigar. Precisamente, uno de los argumentos utilizados para justificar la no sujeción de estas prestaciones es la importante labor social que desarrollan los profesionales inscritos en los servicios relativos a la justicia gratuita, dado que permiten el cumplimiento de un derecho constitucional que es esencial para lograr la igualdad jurídica de las personas con menos recursos. Sin embargo, como se analizará, este aspecto en ningún caso puede justificar la no sujeción de estas prestaciones, aunque habrá que analizar si es posible considerar su exención por este motivo.

Todo ello justifica la importancia de la controversia planteada tanto para los profesionales como para las Administraciones competentes en materia de justicia, que son las encargadas del pago de las prestaciones económicas a aquellos. Como pusieron de manifiesto los colegios profesionales implicados, los problemas que se podrían derivar de la sujeción al IVA de estas prestaciones se añadirían a los ya clásicos que afectaban al desempeño de esta actividad, pero que

nido hasta ahora respecto de la tributación de los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita al amparo de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, puesto que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del IVA, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 %».

⁴ La portada del «X Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley señala que «casi 43.800 abogados inscritos en el turno de oficio atendieron las 24 horas del día, los 365 días de 2015 y en cualquier lugar de España, más de 1.745.000 asuntos o consultas producidas tras la tramitación por los ciudadanos de más de 905.000 expedientes de justicia gratuita presentados en los colegios de abogados o en los juzgados». Por otra parte, en la página 21 de dicho informe, se señala que «los 83 colegios de abogados repartidos por toda España atendieron en 2015 más de 1.745.000 asuntos de asistencia jurídica gratuita, lo que supone un descenso del 1 % con respecto a 2014, cuando se generaron 1.765.000 asuntos. Es preciso destacar que cada uno de los más de 749.000 expedientes remitidos por los colegios de abogados a las Comisiones de Asistencia Jurídica Gratuita ha podido generar varios asuntos debido a la presentación de incidentes procesales, generación de nuevos procedimientos, interposición de recursos... que conllevan un derecho de cobro para el abogado. Por servicios, hay que destacar que más de 1.098.000 asuntos pertenecen al turno de oficio, el 63 % del total de asuntos tramitados, mientras que más de 582.000 corresponden al Servicio de Asistencia Letrada al Detenido (33 %). Por su parte, el Servicio de Violencia de Género dio lugar en 2015 a 64.000 asuntos, que corresponden al 4 % del total tramitado».

⁵ Dicho precepto determina que «todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

⁶ Este precepto establece que «la justicia será gratuita cuando así lo disponga la ley y, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar».

nada tienen que ver con esta cuestión de carácter tributario. Se considera que estas actividades profesionales no solo están mal pagadas, pues los módulos de pago de las actuaciones del turno de oficio están muy por debajo de las retribuciones que se perciben en el mercado libre, sino que, además, se abonan con mucho retraso, pues las compensaciones se satisfacen de forma efectiva con meses de demora. Todas estas cuestiones dificultan la prestación del servicio hasta el punto de que podrían afectar al cumplimiento de este derecho constitucional, en la medida en que los profesionales consideren poco atractivo su participación en este tipo de actividades. En suma, los problemas en el desempeño de tales servicios podrían dificultar que los colegios dispongan de una oferta suficiente de profesionales, al menos en un régimen de adscripción voluntaria de estos. Sin embargo, se trata de cuestiones absolutamente diversas, por lo que no tiene el menor sentido mezclarlas. Una cosa es que las prestaciones se sujeten al IVA y otra es el trato económico que reciban los profesionales que prestan el servicio o la inmediatez o tardanza en el pago. En cualquier caso, lo cierto es que la inclusión por parte de los colegios profesionales de la sujeción al IVA de estas prestaciones dentro de su lista de «agravios» ha dado lugar a una reforma en la ley de justicia gratuita, orientada únicamente a evitar la sujeción de estas prestaciones al IVA. No obstante, no se ha realizado la más mínima reforma de las otras reclamaciones de los profesionales que servirían, sin duda, para dignificar la profesión en mayor medida que con la modificación legislativa realizada, pues la solución que se ha adoptado no va, a nuestro juicio, en esa dirección, además de violentar la normativa europea del IVA.

Como se deduce de todo lo anterior, en esta cuestión se han mezclado criterios meramente técnicos con otros de carácter político. En efecto, las consultas de 25 de enero de 2017 contenían criterios estrictamente técnicos, con independencia de que pudieran estar más o menos fundados. Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, el contenido de estas consultas fue rechazado de plano por las organizaciones profesionales colegiales, que transmitieron la percepción de que constituían un ataque a la profesión y, particularmente, a aquellos abogados y procuradores que desarrollaban los servicios de la justicia gratuita. Si a ello se le añaden los problemas que el gravamen en el IVA podría ocasionar en la financiación de estas prestaciones de servicios para las Administraciones competentes, se puede entender mejor el desenlace que ha tenido todo este asunto. Al final, se han impuesto los criterios políticos para dejar todo igual que antes de la emisión de las señaladas consultas, lo que hace pensar que, posiblemente, de haber conocido el devenir posterior de los acontecimientos, la DGT no habría dictado tales resoluciones.

En cualquier caso, lo que interesa en el presente trabajo son los aspectos de técnica tributaria. A tal efecto, se han de analizar las tesis que han sido defendidas por la DGT en tres momentos temporales diferentes a lo largo de la primera mitad de 2017. En primer lugar, se debe revisar el estado de la cuestión con anterioridad a que se dictasen las consultas de 25 de enero de 2017. En segundo lugar, se ha de estudiar el contenido de las señaladas consultas, en las que, en contra del criterio que había sostenido durante más de treinta años, se consideró que estas prestaciones de servicios estaban sujetas al IVA. En tercer lugar, se debe analizar la reforma de la Ley 1/1996 que se realizó a través de la Ley 2/2017, de 21 de junio, orientada a mantener la no sujeción de estas prestaciones de servicios al IVA, lo que provocó un nuevo cambio de criterio de la DGT en

la posterior consulta de 30 de junio de 2017 (V1706/2017 –NFC065124–). El análisis técnico-jurídico consistirá en el estudio del encaje de estas prestaciones de servicios en el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA, teniendo en cuenta el marco que proporciona la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Debe tenerse muy presente en toda esta problemática que, al tratarse de un impuesto armonizado, el legislador español no puede dejar de gravar un consumo relativo a una entrega de bienes o a una prestación de servicios si la normativa europea no ha previsto dicha posibilidad. En suma, el legislador no goza de discrecionalidad para decidir entre gravar o no dichas prestaciones de servicios, salvo que dicha posibilidad esté prevista en dicha directiva o, al menos, esta no lo impida, lo que obliga a analizar si la normativa europea otorga o no a los legisladores nacionales un ámbito de libertad en la configuración de este aspecto. Si de acuerdo con esta normativa se concluye que estas prestaciones están sujetas al IVA, resulta conveniente analizar la adecuación a la directiva de otras técnicas que se podrían aplicar para evitar, en todo o en parte, el gravamen de estas prestaciones de servicios o, al menos, facilitar a los profesionales la liquidación de las cuotas devengadas como consecuencia de las mismas.

2. ESTUDIO DE LA EVOLUCIÓN NORMATIVA Y DE LOS CRITERIOS ADMINISTRATIVOS DEFENDIDOS DESDE LA IMPLANTACIÓN DEL IVA EN RELACIÓN CON LA SUJECCIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS DERIVADAS DE LA JUSTICIA GRATUITA

2.1. EL CRITERIO DEFENDIDO POR LA DGT ENTRE 1986 Y PRINCIPIOS DE 2017: LA NO SUJECCIÓN DE LAS PRESTACIONES

Desde la implantación del IVA en España, la Administración tributaria había estimado que no estaban sujetas las prestaciones de servicios que realizan los abogados y procuradores para hacer posible el derecho de los ciudadanos con menores recursos a la justicia gratuita.

Así se consideró en el marco de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, en la medida en que se entendía que dichas prestaciones de servicios encajaban en el presupuesto regulado en el artículo 5, apartado 7.º, de dicha ley, que establecía la no sujeción de las prestaciones de servicios que el sujeto pasivo prestase de forma gratuita, siempre que, además, fuesen obligatorias para este en virtud de normas jurídicas⁷. Estos criterios fueron defendidos por la DGT poco tiempo des-

⁷ Dicho precepto establecía la no sujeción al impuesto de «las prestaciones de servicios a título gratuito, distintas de las comprendidas en el artículo 7, número 3, apartados 1 y 2 de esta ley, que sean obligatorias para el sujeto pasivo, en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia».

pués de la entrada en vigor de la ley de 1985 a través de la Resolución de 18 de junio de 1986⁸. Aunque estos criterios se señalaron en relación con la ley de 1985, seguían siendo válidos tras la aprobación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en la medida en que encajaban en el supuesto de no sujeción previsto en el número 10.º del artículo 7⁹, que sigue vigente en la actualidad. En este sentido, los criterios defendidos en relación con la ley anterior fueron reiterados por dicho órgano en otras consultas posteriores a la aprobación de la ley de 1992, considerándose que, en la medida en que los servicios correspondientes al turno de oficio y a la asistencia letrada al detenido se prestan por los abogados y los procuradores con carácter obligatorio y de forma gratuita, estaban no sujetos al IVA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA¹⁰. Con idéntico criterio interpretativo, la DGT mantenía la no sujeción al IVA de los servicios de orientación jurídica prestados por los abogados designados en virtud del derecho a asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, al ser dichos servicios prestados, según los criterios contenidos en la Resolución de la propia DGT de 18 de junio de 1986, con carácter gratuito y obligatorio¹¹. Esta tesis se fundamenta en la idea de que las cantidades que los abogados y procuradores reciben por la prestación de los servicios a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996 no pueden considerarse ni retribución ni compensación por la ejecución de los mismos, precisamente por el hecho de que son prestados con carácter obligatorio y gratuito. Como consecuencia del criterio defendido por la DGT, las Administraciones

⁸ Dicha resolución es del siguiente tenor: «Considerando que, según se pone de manifiesto en el informe emitido con fecha 18 de junio de 1986 por el Ministerio de Justicia, los servicios prestados por abogados y procuradores en el denominado turno de oficio o para la asistencia al detenido son obligatorios para dichos profesionales en virtud de normas jurídicas vigentes. Considerando que, según se indica en el mencionado informe, las cantidades que con cargo a los presupuestos del Estado se asignan a los citados profesionales por la prestación de dichos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos. Considerando que, en consecuencia, los aludidos servicios se prestan por abogados y procuradores con carácter obligatorio y gratuito, por lo que, de acuerdo con el artículo 5, apartado 7.º, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no están sujetos al IVA».

⁹ El artículo 7 de la LIVA establece que «no estarán sujetas al impuesto: [...] 10.º Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia».

¹⁰ En esta misma línea se han pronunciado numerosas consultas en las que se mantiene este mismo criterio por referencia a la consulta de 1986. Entre otras, se pueden citar las Consultas de 31 de mayo de 1995 (NFC002304), 20 de julio de 1999 (1295/1999 –NFC062571–), 6 abril de 2000 (784/2000 –NFC011491–), 22 de diciembre de 2003 (2399/2003 –NFC035224–) y 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007 –NFC027402–). Por citar alguna de ellas, en esta última se consideró que «de acuerdo con lo expuesto, y por aplicación de lo previsto en el citado artículo 7.10.º de la Ley 37/1992, no están sujetos al IVA los servicios prestados por abogados designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos por la citada resolución de esta dirección general, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito».

¹¹ Así lo determina la Consulta de la DGT de 28 de enero de 2003 (100/2003 –NFC017096–), según la cual, «[...] no están sujetos al IVA los servicios prestados por abogados designados en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita regulado en la Ley 1/1996, ya que, según los criterios contenidos por la citada resolución de esta dirección general, dichos servicios son prestados con carácter obligatorio y gratuito».

públicas han abonado desde la implantación del IVA en España únicamente el valor asignado a cada actividad realizada, sin incluir la cuota del IVA.

Hay que reconocer que la no sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios había sido una cuestión incontrovertida desde la implantación de dicho impuesto. En primer lugar, por la propia Administración tributaria, pues ni los órganos centrales ni los órganos de comprobación habían cuestionado en ningún momento el criterio mantenido por la DGT, como no podía ser de otra forma. Pero tampoco ningún otro operador jurídico había planteado problemas en relación con el encaje de estas prestaciones en el supuesto de no sujeción del artículo 7.10.º de la LIVA. En efecto, la doctrina científica ha admitido sin más el criterio administrativo¹², sin que tampoco se haya planteado el asunto en la jurisprudencia, lo que demuestra la ausencia de disputa jurídica en torno a dicho asunto.

Esto permitía que los profesionales no tuvieran que asumir apenas deberes formales relacionados con este tipo de prestaciones de servicios, pues, en la medida en que se trataba de operaciones no sujetas, ni había que emitir facturas para documentar estas operaciones¹³ ni incluir concepto alguno en la declaración-liquidación trimestral del IVA que, con carácter general, han de presentar los abogados y procuradores. Tampoco debían incluir estas cantidades en la declaración anual de operaciones con terceras personas¹⁴.

¹² En este sentido, MAGRANER MORENO, F. J.: *Tributación de abogados y procuradores*, Tirant lo Blanch, 2008: «Téngase en cuenta que las cantidades que con cargo a los presupuestos generales del Estado se asignan a los abogados y procuradores por la prestación de estos servicios no tienen el carácter de retribución ni compensación por la prestación de los mismos, siendo, además, estos servicios de carácter obligatorio para los sujetos pasivos en virtud de las normas jurídicas vigentes». De igual modo en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Los supuestos de no sujeción en el impuesto sobre el valor añadido», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 46, parte Estudios, Cizur Menor, Aranzadi, 2007 (BIB 2007\1087), que señalan que «el caso paradigmático de esta clase de servicios son los prestados por abogados y procuradores en virtud del ejercicio del derecho de asistencia jurídica gratuita, reconocido por la Ley 1/1996, de 10 de enero». En la misma línea de reconocimiento de las tesis administrativas *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Operaciones interiores en el impuesto sobre el valor añadido: cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Pamplona, Aranzadi, 2005, pág. 56; VV. AA.: *El impuesto sobre el valor añadido: comentarios a sus normas reguladoras*, Granada, Comares, 2001, pág. 68; CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Guía del impuesto sobre el valor añadido*, 6.ª ed., Valencia, CISS, 2001, pág. 51; VV. AA.: *Impuesto sobre el valor añadido: comentarios y casos prácticos*, tomo I, Madrid, CEF, 2007, pág. 143; VV. AA.: *Memento práctico IVA 2008*, Francis Lefebvre, 2008, pág. 42.

¹³ Según la Consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007), «[...] aunque el destinatario de las prestaciones de servicios no sujetas al IVA sea el Ministerio de Justicia, no será obligatoria la expedición de una factura que documente dichas operaciones, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento a tales efectos». En el mismo sentido, la Consulta de 4 de abril de 2013 (V1110/2013 –NFC047414–).

¹⁴ En este sentido, la Consulta de 4 de abril de 2013 (V1110/2013), en la que señala que «en tanto en cuanto que la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita es una operación gratuita no sujeta al IVA por la que no es necesaria la expedición de factura, no existirá obligación de consignar la operación en la declaración anual de operaciones con terceras personas». En el mismo sentido, en el ámbito foral, la Resolución de 2 de febrero de 2006, del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Dándose por válido de forma generalizada el criterio administrativo de la no sujeción de tales prestaciones, la cuestión más controvertida era la posibilidad de que los profesionales dedujeran el IVA soportado para el desarrollo de tales servicios. En concreto, la cuestión más problemática que había planteado este asunto consistía en determinar si los profesionales que realizaran las prestaciones de servicios en el turno de oficio podían deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes o servicios de forma íntegra o solo un determinado porcentaje de prorrata, lo que podría ocurrir siempre que el profesional no solo actuara en el turno de oficio, sino que también ejerciera la profesión en el mercado libre. Así es en la medida en que la regla de prorrata exige que el sujeto pasivo desarrolle actividades exentas junto con otras que estén sujetas y no exentas, dando lugar a dos sectores diferenciados con distintos regímenes de deducción del IVA. Ahora bien, en el caso que está siendo objeto de análisis, se realizan unas actividades sujetas al IVA, en las que los profesionales deben repercutir dicho impuesto a sus clientes, junto con otras prestaciones de servicios que no están sujetas al mismo. La cuestión de si en estos casos procede o no la aplicación del régimen de prorrata ha sido resuelta por la DGT en diversas ocasiones. En principio, podría pensarse que los abogados y procuradores que actúen en el turno de oficio estarían obligados a aplicar la regla de prorrata en la medida en que estos servicios no originan el derecho a la deducción. No obstante, las operaciones no sujetas no se tienen en cuenta en ninguno de los términos de la relación para el cálculo del porcentaje de prorrata¹⁵. En consecuencia, aunque el abogado realice operaciones que no dan derecho a deducir, al tratarse de operaciones no sujetas, puede deducir el 100 % del IVA soportado en el desarrollo de su actividad. En este sentido, la DGT ha señalado que cuando las únicas operaciones que no originen el derecho a deducir sean los servicios no sujetos al IVA correspondientes al turno de oficio, el porcentaje que debe aplicar el abogado es el 100 %¹⁶. Pese a la claridad de la tesis defendida por la DGT, algunas dependencias de la AEAT cuestionaron dicho criterio, al considerar que los profesionales en dicha situación debían aplicar el régimen de prorrata, como se pone de manifiesto en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo

¹⁵ El artículo 104.3 de la LIVA establece que «para la determinación del porcentaje de deducción no se computará en ninguno de los términos de la relación: [...] 5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta ley».

¹⁶ Así lo ha considerado la Administración tributaria en diversas consultas, como las de 31 de mayo de 1995 o 20 de julio de 1999 (1295/1999). En esta última señaló que «los referidos servicios no se encuentran comprendidos entre las operaciones cuya realización, de acuerdo con el artículo 94.1 de la Ley 37/1992, origina el derecho a la deducción, por lo que, en los casos en que un abogado preste tales servicios y efectúe también operaciones cuya realización, según el citado artículo 94.1, sí originan el derecho a la deducción (por ejemplo, operaciones sujetas y no exentas del impuesto), dicho abogado estaría, en principio, obligado a aplicar la regla de prorrata. No obstante, el artículo 104.3.5.º de la Ley 37/1992 señala que las operaciones no sujetas al impuesto en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la propia ley no se tendrán en cuenta para el cálculo del porcentaje de deducción a que se refiere el propio artículo 104. Por consiguiente, en los casos en que un abogado efectúe operaciones cuya realización le origina el derecho a deducir, de las enumeradas en el citado artículo 94.1 de la Ley 37/1992 (por ejemplo, operaciones sujetas y no exentas del impuesto), y las únicas operaciones que no originan el derecho a deducir que realice sean los servicios no sujetos al impuesto según lo señalado en el apartado primero anterior, el porcentaje de deducción a aplicar por dicho abogado será del 100 %».

Regional (TEAR) de las Islas Baleares de 27 de octubre de 2016 (NFJ064953), que consideró que el criterio defendido por la inspección no era correcto. En efecto, el TEAR concluyó que en los casos de los abogados que realicen actividades en el turno de oficio no era procedente la aplicación de la regla de prorrata, pues en los supuestos de no sujeción conforme al artículo 7 de la LIVA, el porcentaje de deducción que se debe aplicar es el 100% del IVA soportado, de acuerdo con el criterio que ya había sido expresado por la DGT en las contestaciones a las consultas a las que se ha hecho referencia con anterioridad¹⁷.

2.2. EL CAMBIO DE CRITERIO OPERADO EN LAS CONSULTAS DE LA DGT DE 25 DE ENERO DE 2017: LA SUJECIÓN DE LAS PRESTACIONES

2.2.1. Análisis de los fundamentos que justificaron el nuevo criterio de la DGT

A pesar de que durante años la DGT mantuvo que los servicios de un abogado o un procurador derivados de la asistencia jurídica gratuita no se encontraban sujetos al IVA, dicho centro directivo cambió este criterio en dos consultas de 25 de enero de 2017 (V0173/2017 y V0179/2017). En dichas consultas se concluye que un abogado ejerciente adscrito al servicio de asistencia jurídica gratuita «[...] tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y la prestación de servicios de dirección letrada en favor de las personas o entidades con derecho a la asistencia jurídica gratuita será una operación que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al referido impuesto». Estas consultas fundamentan técnicamente el cambio de criterio en dos argumentos, aunque, a nuestro juicio, ninguno de ellos está lo suficientemente motivado desde el punto de vista técnico-jurídico, como se analizará a continuación.

En primer lugar, se basa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 28 de julio de 2016¹⁸, dictada en el asunto C-543/14 (NFJ063393), en la que se analizan varios aspectos del régimen de tributación en el IVA de los servicios prestados por los abogados a

¹⁷ En el FJ 4.º se señala lo siguiente: «Ello supone que los casos de no sujeción al IVA conforme al artículo 7 de la ley, entre los que se encuentran los servicios prestados por los abogados designados en virtud del turno de oficio, el porcentaje de deducción a aplicar será el del 100% del IVA soportado. Esta interpretación es sostenida asimismo por la Dirección General de Tributos en la Consulta 1295/1999 de la DGT antes citada [...] Cuestión distinta es que el profesional realizara, junto a los servicios del turno de oficio, otros servicios profesionales que se encontraran exentos en la LIVA; en estos casos, sí sería aplicable la regla de la prorrata señalada. En el presente caso, únicamente aparecen identificados en la liquidación ingresos por el turno de oficio e ingresos profesionales ordinarios como abogado, por lo que es deducible el 100% del IVA soportado deducible».

¹⁸ No obstante, se ha de aclarar que, en las consultas de 25 de enero de 2017, la DGT comete un error en la fecha de esta sentencia, pues hace referencia a la Sentencia del TJUE de 16 de julio de 2016, cuando, en realidad, la fecha correcta es 28 de julio de 2016.

los beneficiarios del derecho a la justicia gratuita en Bélgica¹⁹. Esta sentencia, que resuelve varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Constitucional belga, lo que analiza es si estas prestaciones de servicios pueden acogerse a la exención contemplada en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, que determina la exención de las prestaciones de servicios de carácter social efectuados por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, al considerarse que las mismas podrían cumplir una función social. Ahora bien, el TJUE no ha analizado expresamente la sujeción al impuesto de las prestaciones derivadas de la justicia gratuita con base en precepto alguno ni, por supuesto, ha estudiado esta cuestión teniendo en cuenta el encaje en un precepto similar a aquel en el que la Administración tributaria española había basado la ausencia de gravamen en estos casos, pues tal cuestión no fue planteada en la cuestión prejudicial. En consecuencia, el cambio de criterio de la DGT no se ha debido, en primera instancia, a un nuevo enfoque de dicho órgano directivo sobre el encaje de estas prestaciones de servicios en el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.10.º de la LIVA, motivado por la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016. Por tanto, en esta sentencia no se analiza en ningún momento el cumplimiento de los requisitos que durante más de treinta años habían permitido considerar por parte de la Administración tributaria española que estas prestaciones de servicios se encontraban no sujetas, por lo que su aplicación al caso español no podía realizarse de forma automática, como lo hizo la DGT, que se basó en la simplista idea de que si el tribunal se plantea la exención o no de tales prestaciones es porque las mismas están sujetas al IVA.

El segundo argumento en el que se ha fundamentado el cambio de criterio operado en las consultas de 25 de enero de 2017 ha sido la consideración sobre la gratuidad u onerosidad de estas prestaciones de servicios, o más concretamente, en una reconsideración sobre el carácter no retribuido de las mismas. En este sentido, la DGT consideró que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita se realizaban a título oneroso, aun cuando no fueran retribuidos por dicho destinatario, sino por un tercero, que era la Administración pública competente²⁰. Lo cierto es que la DGT ha negado

¹⁹ La DGT señala en las consultas de 25 de enero de 2017 que «el Tribunal, *partiendo de la sujeción de los referidos servicios al IVA*, en tanto que servicios prestados a título oneroso por un empresario o profesional a efectos del mencionado tributo, se cuestiona la posible aplicación a los mismos del supuesto de exención contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE (precepto transpuesto a nuestra ley nacional en el artículo 20.1.8.º de la Ley 37/1992)». La DGT considera que de la mencionada sentencia hay que extraer «[...] *que tales servicios se encuentran sujetos y no exentos del IVA*, siendo aplicable el tipo impositivo general del 21 %».

²⁰ Así lo indican las señaladas consultas: «El cambio de criterio de este centro directivo se apoya, como se ha indicado, en la sentencia del Tribunal de fecha 16 de julio de 2016 y *en la consideración de que los mencionados servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996 se realizan a título oneroso* toda vez que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 de la Ley 37/1992, constituye la base imponible de las operaciones sujetas el importe total de la contraprestación pagada por el destinatario de las mismas o por un tercero. En consecuencia, considerando que los servicios de asistencia jurídica prestados por los abogados o procuradores a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita son retribuidos no por dicho destinatario sino por un tercero, en este caso la Administración pública competente, se llega a la conclusión del carácter oneroso de tales servicios, formando parte

el carácter gratuito que se le había atribuido a estas prestaciones durante más de treinta años, sin que haya justificado de forma suficiente este cambio de orientación. A nuestro juicio, un cambio de criterio de esta envergadura hubiera requerido un análisis más exhaustivo de los argumentos en los que se fundamentaba y unas justificaciones de mayor calado que las que introdujo dicho órgano en la contestación a las consultas señaladas.

2.2.2. Los problemas que plantea la sujeción al IVA de estas prestaciones

La sujeción al IVA de las prestaciones de servicios derivados de la asistencia jurídica gratuita podría plantear nuevos problemas para todos los actores encargados de hacer efectivo dicho derecho, salvo para los titulares del mismo, que no deben verse afectados por esta cuestión. Téngase en cuenta que el destinatario del servicio, que a efectos del IVA sería el consumidor final, está exonerado del pago de cualquier cantidad que suponga la asistencia letrada, por lo que no solo no tiene que abonar ningún importe en concepto de retribución al profesional que presta el servicio, sino que tampoco tendrá que satisfacer ningún otro gasto o coste derivado de dicha prestación, pues el reconocimiento del beneficio de la justicia gratuita impide que paguen ninguna cantidad por la recepción de tales servicios. Por ello, es obvio que quienes debieran pagar, en su caso, el IVA correspondiente a tales prestaciones de servicios, no serían sus destinatarios, aunque es cierto que la respuesta de la DGT ha podido crear cierta confusión sobre este particular²¹.

Por tanto, dicha sujeción plantearía nuevos inconvenientes tanto para los profesionales que deben prestar los servicios como para la Administraciones públicas competentes en materia de justicia, que son las que deben financiar el gasto que tales prestaciones representan.

El mayor problema que se derivaría de la sujeción al IVA es que, dado el enorme retraso en el pago de las compensaciones por parte de las Administraciones públicas competentes, los abogados y procuradores se verían obligados a ingresar las cuotas del IVA mucho antes de que les sean abonadas, por lo que deberían adelantar con su patrimonio el ingreso de las mismas. Así será cuando estos profesionales se encuentren en el régimen general del IVA, lo que ocurre en la

la base imponible de dicha prestación la retribución que perciban con cargo a fondos públicos por su intervención en el correspondiente procedimiento judicial».

²¹ En el punto 4 de las consultas de 25 de enero de 2017 se señala lo siguiente: «De acuerdo con todo lo anterior, este centro directivo considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada, por lo que respecta al IVA: Los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita estarán sujetos y no exentos del impuesto, *debiéndose repercutir en factura el IVA al tipo impositivo general del 21% a su beneficiario, destinatario de la prestación de tales servicios*». En el mismo sentido, la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 7 de febrero de 2017 sobre defensa del derecho a la justicia gratuita y del turno de oficio, y en contra del cambio de criterio de la DGT, que declara sujeto al IVA el turno de oficio, en la que señala que «[...] la consulta estima que el beneficiario de la justicia gratuita (destinatario de la prestación) ha de abonar el IVA devengado al 21% como contribuyente del impuesto».

mayoría de los casos, pues las cuotas devengadas se deben ingresar en el trimestre en el que haya concluido la prestación de los servicios. Sin embargo, la realidad es que, de forma generalizada, el pago de las compensaciones se realiza con varios meses e incluso años de retraso. Por ello, la sujeción a gravamen de estas prestaciones de servicios determinaría que los abogados y procuradores que se encuentren en el régimen general del IVA deberían soportar la carga financiera derivada del importante desfase temporal entre el ingreso de las cuotas devengadas y su cobro, lo que podría dificultar el ingreso en plazo de estas cantidades. Es cierto que los contribuyentes podrían pedir un aplazamiento del pago, pero así tendrían que actuar en cada declaración trimestral del IVA, además de que deberían satisfacer por ello intereses de demora, por lo que no sería una solución satisfactoria.

Solo si estos profesionales se encontraran acogidos al régimen de caja podrían declarar las cuotas del IVA devengadas en el trimestre en el que cobrasen de forma efectiva las compensaciones derivadas de la realización de tales servicios. No obstante, este régimen no ha tenido mucha aceptación en la práctica, pues no solo retrasa el devengo de las cuotas para el sujeto pasivo, sino que también produce esa misma consecuencia en relación con el derecho a la deducción del cliente, que solo podrá ejercerlo en el periodo de liquidación en el que realice el pago. Esto ha provocado que la gran mayoría de los empresarios y profesionales que tengan como destinatarios de sus operaciones a sujetos con derecho a deducir no hayan podido acogerse a este régimen, pues podrían perder una parte de su clientela por este motivo. Sin embargo, sí se podrían acoger al mismo sin ningún tipo de problemas los abogados y procuradores cuando solo realicen prestaciones de servicios en el turno de oficio o cuando los destinatarios de sus servicios sean Administraciones públicas o clientes que no tengan derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas –personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA o que solo realicen actividades exentas que no den derecho a deducir–. Cuando estos profesionales puedan acogerse a este régimen especial, la posible sujeción de estas prestaciones de servicios no supondría un gran problema para ellos, pues las cuotas del IVA devengadas se ingresarían en el trimestre en el que se cobrara la compensación correspondiente. Por tanto, los problemas derivados de la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios se circunscribirían a los abogados y procuradores acogidos al régimen general del IVA, quienes, por otra parte, son la gran mayoría.

La sujeción de estas prestaciones de servicios también incidiría en alguno de los deberes formales que incumben a los profesionales relacionados con el IVA, particularmente en lo relativo al deber de facturación. Al considerarse no sujetas, como ocurre en la actualidad, no resulta necesario que los abogados y procuradores emitan facturas por las mismas, sino que tan solo tienen que informar trimestralmente de los servicios realizados a través del colegio profesional o de la vía que haya establecido la Administración responsable del gasto²². A partir de que se conside-

²² En Andalucía, la Dirección General de Justicia e Interior de la Junta de Andalucía ha puesto en marcha el Sistema Informático de Gestión de Asistencia Jurídica Gratuita TEMISA, regulado por la Orden de 25 de noviembre de 2013, por la

rasen sujetas, los profesionales deberían facturar cada servicio de forma individual, salvo que se estableciera una regla específica para estos casos. Esto supone, además, que deberán incluir los importes correspondientes en los libros-registro de facturas emitidas del IVA. Por otra parte, incluso aquellos profesionales que desarrollen su actividad exclusivamente en el marco de la justicia gratuita tendrían que presentar las liquidaciones periódicas del IVA con carácter trimestral, de lo que estaban excluidos con anterioridad al realizar únicamente operaciones no sujetas. Sin embargo, lo habitual es que también desarrollen su trabajo en el mercado libre, por lo que ya se encontrarían obligados a presentar la autoliquidación del impuesto, así como el resto de deberes a los que se ha hecho referencia.

Ahora bien, además de los inconvenientes que puede ocasionar a los profesionales la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, puede generar nuevos problemas en la financiación de las mismas. En efecto, serían las Administraciones públicas que sufraguen el coste de la justicia gratuita las que tendrían que asumir el gasto suplementario que derivaría de la aplicación del criterio que sostienen las consultas de 25 de enero de 2017. Esto hubiera supuesto para las Administraciones públicas competentes un encarecimiento del 21 % en el coste de las compensaciones que abonan a los profesionales. Por tanto, la sujeción de estas prestaciones no incidiría en una mayor recaudación tributaria global, en la medida en que lo que se ingrese por las mismas se habría desembolsado con cargo a fondos públicos. Además, ni siquiera es la misma Administración la que sufraga el gasto que la que recibe el ingreso, lo que complica en mayor medida el asunto, sobre todo si se tienen en cuenta los criterios que rigen la distribución de los ingresos por el IVA en el actual sistema de financiación autonómica. Mientras que las cuotas se ingresarían en la Administración central –aunque una parte de la recaudación esté cedida a las comunidades autónomas²³–, el gasto lo tendrían que asumir las entidades territoriales con competencia en justicia. Todo esto debería tenerse en cuenta a efectos de establecerse un nuevo sistema de financiación de estas prestaciones, aunque, como se ha analizado, no es sencillo determinar la parte de las cuotas del IVA ingresadas por estos profesionales que se destinarían a financiar a cada comunidad. En cualquier caso, las consecuencias que se deriven en materia de ingreso y gasto público no deben determinar la sujeción o no a gravamen de estas prestaciones en el IVA. Si así fuera, no deberían sujetarse a gravamen todas las operaciones que tengan como destinatario a una Administración pública, pues en estos casos siempre se produciría la situación descrita.

que se aprueba la implantación de dicho sistema. A través de dicho sistema, los profesionales informan trimestralmente de los servicios realizados, para lo que deberán señalar la fecha en la que se realiza la actuación que se declara –tanto el inicio como la finalización de las actuaciones–, el tribunal que conoce del asunto y el número de procedimiento.

²³ Es cierto que se trata de un impuesto compartido con las comunidades autónomas, por lo que estas también recibirán un 50 % de la cantidad recaudada. No obstante, las comunidades no reciben la mitad de lo recaudado en su territorio, sino que la distribución de la recaudación se realiza teniendo en cuenta datos de consumo certificados por el INE. Por tanto, la recaudación que podrá obtener cada comunidad no dependerá tanto de lo recaudado de los abogados y procuradores residentes en su territorio como del índice de consumo que tenga cada una de ellas. En consecuencia, no se puede afirmar que un 50 % de las cuotas ingresadas por los abogados y los procuradores sea transferido a la comunidad que financia el pago de las prestaciones.

2.3. LA REFORMA DE LA LEY DE JUSTICIA GRATUITA INTRODUCIDA POR LA LEY 2/2017 Y EL CONSIGUIENTE CAMBIO DE CRITERIO DE LA DGT

El 23 de junio de 2017 entró en vigor la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita. Dicha reforma legislativa tiene su origen en la presentación conjunta por varios grupos parlamentarios de una proposición de ley que, además, ha contado con el respaldo de la mayoría del Parlamento. Como veremos, dicha ley ha tenido como objetivo fundamental evitar que resulte de aplicación la doctrina contenida en las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017 en relación con la sujeción al IVA del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita. Es cierto que ni en el preámbulo de la ley ni en su articulado se hace referencia a esta cuestión, pero del estudio de la misma y de las declaraciones de los grupos políticos que plantearon dicha proposición de ley se puede concluir que dicha cuestión es la que está en el origen de la iniciativa legislativa. Si nos atenemos al preámbulo de la ley, los objetivos de la reforma trascienden a esta cuestión, pues se indica que está orientada a garantizar la plena efectividad del derecho a la justicia gratuita y a incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en esta materia, afianzando el carácter de servicio público de esta actividad, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos²⁴. Sin embargo, a pesar de lo que el propio legislador ha señalado, la mayor parte de las modificaciones de la norma tiene como finalidad clarificar, al menos desde un punto de vista legal, el cumplimiento de los requisitos que exige el apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA para que estas prestaciones de servicios estén no sujetas a tributación en dicho impuesto. De hecho, la mera presentación de la proposición de ley, que ha sido tramitada por el procedimiento de urgencia y en lectura única, suspendió los efectos de las señaladas resoluciones de la DGT²⁵ y, por otra parte, la reforma legal aprobada se ha aplicado con carácter retroactivo desde el 1 de enero de 2017²⁶. La única razón que explica los efectos retroactivos de dicha reforma legislativa es establecer su entrada en vigor con anterioridad a la fecha de las citadas resoluciones de la DGT,

²⁴ El preámbulo es del siguiente tenor: «Con el fin de garantizar la plena efectividad de este derecho, los profesionales vienen obligados a prestar asistencia en los términos previstos en la citada Ley 1/1996, de 10 de enero, con un importante compromiso vocacional en favor de una justicia gratuita, de calidad y que permita el desarrollo pleno de la tutela judicial efectiva de los ciudadanos. Con el propósito de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita, tanto para los ciudadanos como para los profesionales, la presente reforma pretende afianzar el carácter de servicio público de esta actividad prestacional, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos y reconociendo el abono de las correspondientes indemnizaciones a favor de los profesionales obligados a su prestación».

²⁵ Al menos así lo señalaron informaciones de prensa, según las cuales, el ministro de Justicia trasladó al Consejo General de la Abogacía Española la comunicación del Ministerio de Hacienda por la que se suspendían los efectos de la resolución de 25 enero de 2017, una vez presentada la proposición de ley. Dichas informaciones apuntaban a que el Ministerio de Hacienda había requerido formalmente a la Administración tributaria la suspensión de los actos y efectos de tales resoluciones, previa solicitud en tal sentido del Ministerio de Justicia.

²⁶ La disposición final única, relativa a la entrada en vigor, dispone que «la presente ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, produciendo efectos desde el 1 de enero de 2017».

para evitar que las mismas lleguen a producir efecto jurídico alguno. Todo ello ha permitido evitar el gravamen en el IVA de tales prestaciones de servicios con anterioridad a la aprobación de la ley. Como consecuencia, los profesionales no han tenido que incluir en la liquidación de los dos primeros trimestres las cuotas del IVA que se habrían devengado en dicho periodo por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita en aplicación de la doctrina establecida por las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017.

A los efectos de consolidar la no sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, la reforma se afana por dejar claro que la justicia gratuita es un servicio público y gratuito, subrayando el carácter obligatorio de la organización del servicio por parte de los colegios profesionales. Además, se insiste en su carácter gratuito, calificando de indemnización y no de retribución las cantidades que cobran los abogados y procuradores por la prestación de los mismos. El objetivo principal de todo ello es, como se ha indicado, evitar que tales prestaciones de servicios queden sujetas a gravamen en el IVA, al cumplirse todos los requisitos que el artículo 7.10.º de la LIVA determina a efectos de su no sujeción. Con ello, además, se pretendía establecer claras diferencias con el sistema belga de justicia gratuita, en el que la prestación de estos servicios es voluntaria para los profesionales y está sujeta a remuneración, para evitar así que la jurisprudencia del TJUE recaída en relación con aquel país resultara de aplicación al sistema español de justicia gratuita.

Tras la publicación de la Ley 2/2017 poco tardó la Administración tributaria en dictar una nueva consulta en la que modificaba el criterio que había defendido en las resoluciones de 25 de enero de 2017. En concreto, la Consulta de la DGT de 30 de junio de 2017 (V1706/2017) ha determinado que desde el 1 de enero de 2017, fecha de entrada en vigor de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al IVA. La consulta reconoce el carácter obligatorio del servicio y, sobre todo, por el cambio de criterio que supone respecto de las consultas anteriores, el carácter indemnizatorio de las compensaciones que reciben los profesionales, de acuerdo con lo previsto en la nueva redacción de la Ley 1/1996²⁷. Una vez que se ha establecido el carácter indemnizatorio de estas cantidades, se

²⁷ La consulta señala lo siguiente: «No obstante lo anterior, la Ley 2/2017, de 21 de junio, de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita (BOE de 22 de junio), ha modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2017, la referida Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica [...] De esta forma, la nueva regulación de la asistencia jurídica gratuita se fundamenta en dos principios fundamentales: su carácter obligatorio para los profesionales, abogados y procuradores, que deban realizar la prestación para dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 119 de la Constitución, así como que esta prestación será realizada a título gratuito por los referidos profesionales [...] Del sistema de asistencia jurídica gratuita, establecido por la nueva regulación de la Ley 1/1996, resulta que los abogados y procuradores que vayan a realizar sus prestaciones de servicios profesionales recibirán determinadas cantidades de los colegios profesionales cuya finalidad es compensar con carácter indemnizatorio su actuación en el marco de la obligación contenida en la propia Ley 1/1996. Estas cantidades no constituyen, por tanto, la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA. En consecuencia de todo lo anterior, desde el 1 de enero de 2017, fecha de efectos de la nueva regulación del sistema de asistencia jurídica gratuita, los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, no estarán sujetos al IVA».

ha tratado de otorgar las consecuencias que se deduce de ello en materia del IVA. A tal efecto, la consulta analiza la jurisprudencia europea relativa a la tributación de las indemnizaciones en dicho impuesto, aunque lo cierto es que los casos analizados tienen poco que ver con el pago de las cantidades que corresponden a los abogados y procuradores por la prestación de sus servicios en el marco del derecho a la justicia gratuita y, en todo caso, de alguna de las sentencias citadas incluso podría derivarse la sujeción al impuesto de este tipo de prestaciones²⁸.

La consecuencia de esta tesis en materia de deberes formales es que los profesionales no tendrán que emitir facturas en relación con las actividades que desarrollen en el marco de la justicia gratuita, pues es doctrina de la DGT que no existe esta obligación en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del IVA, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones²⁹. Como se indicó anteriormente, este criterio ya había sido defendido anteriormente por la DGT en consultas anteriores en relación con el caso concreto de las prestaciones de servicios relacionadas con la justicia gratuita³⁰.

²⁸ La consulta es del siguiente tenor: «En lo que respecta a la tributación de las indemnizaciones en el impuesto, resultan de interés los criterios fijados por el TJUE en sus Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95. En la Sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia *Mohr*), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera. El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En la Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia *Landboden*), el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia *Mohr*, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

²⁹ La Consulta de la DGT de 9 de agosto de 2016 (V3596/2016 –NFC061617–) señala que «la doctrina de este centro directivo contenida, entre otras, en la contestación a las Consultas de 6 de septiembre de 2007, números V1820-07 y V1821-07, establece que no existe obligación de expedir factura en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos del IVA, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones, sin perjuicio de expedir cualquier otro tipo de documento para justificar a otros efectos la percepción de aquella».

³⁰ *Vid.* la Consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2007 (V1870/2007).

3. ANÁLISIS TÉCNICO-JURÍDICO DE LA SUJECIÓN AL IVA DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS RELATIVAS A LA JUSTICIA GRATUITA: ESTUDIO DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA EN EL MARCO LA DIRECTIVA 2006/112/CE

El análisis técnico-jurídico de la cuestión controvertida debe centrarse en el estudio de si se cumplen o no los requisitos que establece el artículo 7.10.º de la LIVA para que las prestaciones de servicios se encuentren no sujetas, como son el carácter obligatorio y su naturaleza gratuita. Para ello, es preciso analizar la regulación legal contenida en la Ley 1/1996, tanto en su versión anterior como en la vigente derivada de la reforma operada por la Ley 2/2017, de 21 de junio. Pero no solo se ha de tener en cuenta la regulación legal. En relación con el requisito de la obligatoriedad se ha de tener muy presente cómo funciona este aspecto en la realidad. Por su parte, en relación con el requisito del carácter gratuito u oneroso de la prestación se ha de tener presente la verdadera naturaleza jurídica de las compensaciones que reciben los profesionales, más allá de su calificación legal.

Pero el análisis jurídico no solo es una cuestión de derecho interno. Se ha de estudiar también el encaje del supuesto de no sujeción dentro de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Para ello, en primer lugar se han de establecer conclusiones sobre la posibilidad de que una normativa nacional contenga un supuesto de no sujeción como el que establece el artículo 7.10.º de la LIVA. En segundo término, se ha de analizar si las prestaciones de servicios realizados por abogados y procuradores para hacer posible el derecho a la justicia gratuita pueden incluirse dentro de dicho precepto, para lo cual se ha de tomar en consideración no solo la literalidad de las normas, sino los objetivos que se persigue con el impuesto, pues solo así se podrán establecer conclusiones sobre la posibilidad de no gravar estas prestaciones de servicios en el marco de la directiva.

3.1. LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA QUE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS QUEDEN NO SUJETAS DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 7.10.º DE LA LIVA

La primera cuestión que debe analizarse, en clave de derecho interno, es si las prestaciones de servicios derivadas de la Ley 1/1996 tienen cabida dentro del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA. Como se ha indicado, hasta que la DGT decidió cambiar de criterio en las consultas de 25 de enero de 2017, se trataba de una cuestión que había sido pacífica, pues ningún operador jurídico había cuestionado la doctrina en sentido contrario reiterada por dicho centro directivo con anterioridad.

No obstante, el doble cambio de criterio de la DGT que se ha producido en esta materia en la primera mitad de 2017, previa reforma de la ley de justicia gratuita, obliga a replantearse si realmente se cumplen o no los requisitos establecidos en el artículo 7.10.º de la LIVA. Dicho

precepto establece la no sujeción de «las prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos». Según se ha señalado, de lo que se trata con esta norma es de establecer un supuesto de no sujeción del autoconsumo externo de servicios, al entenderse que, cuando concurren los requisitos exigidos, la actividad no puede entenderse realizada para fines distintos de la actividad³¹. Desde luego, esta finalidad casa poco con la consideración de que los servicios prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio puedan subsumirse en esta norma, lo que demuestra que es una situación que se ha tratado de encajar de forma artificial en dicho supuesto de no sujeción.

En cualquier caso, resulta esencial el replanteamiento de si en los supuestos que se están analizando se cumplen los dos requisitos que exige el precepto, lo que obliga a realizar un análisis individualizado de cada uno de ellos.

3.1.1. La determinación del carácter obligatorio para los profesionales de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la Ley 1/1996

El artículo 7.10.º de la LIVA exige como requisito para la no sujeción que las prestaciones de servicios resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de una norma jurídica. La justicia gratuita es obligatoria por mandato constitucional, lo que supone que las Administraciones públicas competentes deben proveer los servicios de asesoramiento jurídico gratuito a quienes no tengan suficientes recursos económicos para poder litigar. Así se establece en el artículo 119 de la Constitución española, que remite al desarrollo legislativo la determinación de los concretos supuestos de gratuidad. Ahora bien, el hecho de que los poderes públicos deban garantizar a los ciudadanos con menos recursos el derecho a la justicia gratuita no significa que la prestación del servicio sea obligatoria para el sujeto pasivo, es decir, para los profesionales que los desarrollan, que es la condición que permite que los servicios realizados en el turno de oficio y demás supuestos de orientación jurídica gratuita encajen en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA.

Hasta la reforma operada por la Ley 2/2017, de 21 de junio, la Ley 1/1996 no establecía, expresamente al menos, el carácter obligatorio del servicio para los abogados y procuradores. En la realidad, estos profesionales tampoco estaban obligados, salvo excepciones, a desarrollar los servicios relativos a la asistencia gratuita. De hecho, para poder prestarlos debían estar inscritos en los listados gestionados por cada colegio, de tal modo que quienes no se inscri-

³¹ FALCÓN y TELLA, R.: «La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3.º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.2 b)», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2007 (BIB 2007\1). El autor señala que el artículo 7.10.º de la LIVA «[...] solo se explica porque, en tal caso, la operación no puede entenderse realizada para fines distintos a la actividad empresarial, ya que la directiva no ofrece ninguna otra base para este supuesto de no sujeción».

bieran no tenían que realizar este tipo de servicios. Otra cosa diferente es que, una vez que un profesional fuera adscrito a un caso, no podía renunciar, salvo por causas muy excepcionales determinadas en la normativa, pero esto no significaba que tuviera carácter obligatorio, pues la realidad era que los profesionales que no querían ofrecer sus servicios en el turno de oficio eran libres de no hacerlo.

Ahora bien, que en la práctica las cosas funcionaran de este modo no significaba tampoco que no existiera el deber jurídico de prestar obligatoriamente el servicio en determinadas circunstancias. En este sentido, de acuerdo con una reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, no era posible defender en todo caso la voluntariedad de los servicios ligados a la justicia gratuita, pues, dependiendo de las circunstancias concurrentes, cada colegio podía establecer la adscripción voluntaria u obligatoria al servicio. Así lo señaló la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2016 (rec. núm. 3242/2014), en la que se analizó la validez del artículo 5 del Reglamento de organización y funcionamiento de los servicios de representación gratuita y turno de oficio del Colegio de Procuradores de Madrid³², que establecía la adscripción universal y forzosa de todos los procuradores colegiados de Madrid al turno especial de asistencia jurídica gratuita. Dicho precepto fue anulado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de septiembre de 2014 (rec. núm. 641/2012), al considerar que dicha adscripción obligatoria vulneraba diversos preceptos. Por un lado, el artículo 6.1 del Estatuto general de procuradores de España³³, que reconoce a todo procurador la plena libertad para aceptar o rechazar la representación procesal en un asunto determinado³⁴, y por otro, la Ley 1/1996, de asistencia jurídica gratuita, en la medida en que dicha norma, con anterioridad a la reforma introducida en 2017, no establecía una adscripción obligatoria de los profesionales. No obstante, el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto por el colegio profesional al considerar que dicho artículo no vulnera ninguno de los preceptos señalados. El colegio fundamentó el recurso en el derecho de acceso a la justicia gratuita, pues la adscripción voluntaria podía poner en riesgo la efectiva prestación del servicio debido a las particulares circunstancias de la Comunidad de Madrid, relacionadas con el elevado índice de desempleo, la gran litigiosidad y la enorme dispersión de las sedes jurisdiccionales, de tal modo que si no se establecía dicha adscripción obligatoria existía un riesgo de que no se pudiera prestar de forma efectiva el servicio. El Tribunal Supremo ha señalado que no existe ningún precepto que imponga la voluntariedad o que excluya la adscripción universal y obligatoria de los procuradores al servicio de asistencia jurídica gratuita. En definitiva, según el tribunal, serán las concretas circunstancias en cada caso las que

³² Dicho reglamento fue aprobado por acuerdo de su junta general extraordinaria celebrada el 26 de mayo de 2010.

³³ Real Decreto 1281/2002, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto general de los procuradores de los tribunales de España.

³⁴ El artículo 6 de dicho Estatuto, bajo el título «Libertad de aceptación y renuncia», establece en su apartado 1 que «los procuradores tendrán plena libertad para aceptar o rechazar la representación procesal en un asunto determinado». Por su parte, el apartado 2 es del siguiente tenor: «También podrán renunciar a la representación aceptada en cualquier fase del procedimiento, pero siempre de conformidad con lo dispuesto en las leyes».

determinen la elección de un sistema u otro, considerando que ambos sistemas son igualmente válidos en cuanto que con ello se garantice la efectividad de ese derecho. Además, la sentencia estima inaplicable al caso planteado el artículo 6 del Estatuto general de los procuradores de los tribunales de España, en la medida en que dicho precepto regula el contenido de las funciones de la procura, por lo que no se refiere a la representación procesal gratuita de quienes ostentan el derecho a esa asistencia. En cuanto que se trata de una profesión colegiada, resulta inexcusable la incorporación al colegio para su ejercicio, y de esta colegiación derivan para los colegiados derechos y deberes, entre los que se encuentran asumir la representación procesal gratuita de quienes tienen reconocido el derecho de asistencia gratuita por carecer de medios económicos suficientes, cuando sean designados para ello por el colegio. En este sentido, señala el tribunal que el legislador otorga a los colegios la potestad normativa y de organización del servicio de asistencia jurídica gratuita, que no tiene otra limitación que la de garantizar, de forma continuada y eficiente, la representación procesal de quienes tienen reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita, con respeto a las directrices que al efecto establezca el Consejo General de los Colegios de Procuradores, que en este punto no realiza previsión alguna. Además, el Tribunal considera que la adscripción universal y obligatoria no afecta a la calidad del servicio, como afirmó la sentencia recurrida, que consideró que la especialización y formación específica solo puede obtenerse con el sistema de adscripción voluntaria. Sin embargo, el Tribunal Supremo considera que todo procurador, por el hecho de serlo, está, o debe estar, perfectamente capacitado para ejercer su función en el ámbito de la asistencia gratuita, que no es otra que la representación de sus poderdantes ante los juzgados y tribunales de cualquier orden jurisdiccional, función muy diferente a la de los abogados, en relación con los cuales sí podría resultar necesaria esa especialización previa³⁵, aunque los nuevos sistemas de acceso a la profesión han determinado que en la actualidad se trate de una cuestión abierta, particularmente en el caso de los abogados³⁶.

³⁵ Así lo señala el FJ 1.º de la sentencia, en el que se puede leer que «[...] el ejercicio de la procura, profesión de colegiación obligatoria, implica la asunción de una serie de obligaciones colegiales entre las que se encuentra la de asumir la representación procesal de quienes gozan del derecho a la asistencia jurídica gratuita en los términos que reglamentariamente establezca el colegio (en este caso de Madrid) a quien legalmente se atribuye la potestad normativa y organizativa de ese servicio de asistencia gratuita, sin más limitaciones que la de garantizar la prestación continuada y eficaz del servicio, con respeto a las directrices que, al efecto, pueda establecer el Consejo General de los Colegios de Procuradores, sin que, en este punto, contenga previsión alguna. Luego, la decisión –voluntaria– de ejercer la profesión de procurador comporta una serie de derechos y obligaciones derivados de la adscripción obligatoria al respectivo colegio, presupuesto inexcusable para acceder a dicha profesión. La adscripción universal y obligatoria – que, como acaba de verse, no se introduce *ex novo* en el reglamento aprobado por la junta general extraordinaria del colegio de Madrid de 26 de mayo de 2010– tampoco afecta a la calidad del servicio, como afirma la sentencia, por el hecho de que esa adscripción universal impida una especialización y formación específica que solo puede obtenerse con el sistema de adscripción voluntaria, porque todo procurador, por el hecho de serlo (dada la naturaleza de su función), está (o debe estar) perfectamente capacitado para ejercer su función en el ámbito de la asistencia gratuita, que no es otra que la representación de sus poderdantes ante los juzgados y tribunales de cualquier orden jurisdiccional (art. 3.1 del estatuto general), función muy diferente a la de los abogados y que puede hacer preciso, en este caso, esa especialización previa».

³⁶ Es cierto que aún se exigen por los colegios de abogados determinadas condiciones para que los colegiados puedan intervenir en el turno de oficio. Además, de una determinada experiencia también se suele exigir haber realizado de-

Como se ha señalado, la Ley 2/2017, de 21 de junio, ha incidido expresamente en esta materia, precisamente con el objetivo de conseguir que, al menos desde el punto de vista legal, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 7.10.º de la LIVA. A tal efecto, la nueva redacción del artículo 1 de la Ley 1/1996 aclara que el servicio de asistencia jurídica gratuita será obligatorio, si bien matiza que lo será en los términos previstos en esta ley, lo que permite que en la práctica suceda justamente lo contrario. A tal efecto, el precepto continúa señalando que los colegios profesionales, que son los encargados de organizar el servicio, podrán dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen³⁷. Por tanto, aunque la regla general sea que los servicios resulten obligatorios para los colegiados, se puede dispensar a estos de su prestación cuando haya razones que lo justifiquen, como ocurrirá cuando se pueda llevar a cabo una adecuada prestación de los mismos mediante un sistema de adscripción voluntaria que garantice la existencia de suficientes profesionales para cubrir los servicios requeridos. El carácter obligatorio de estos servicios se ve reforzado por la nueva redacción del artículo 22 de la ley, que señala que las juntas de gobierno de los colegios y los Consejos Generales de la Abogacía y de los Colegios de Procuradores regularán y organizarán los servicios obligatorios de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, estableciéndose que se garantizará, en todo caso, la prestación continuada de estos servicios, atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia³⁸. También se ve reforzada dicha idea con la reforma del artículo 23, pues, debido a la obligatoriedad del servicio, se ha sustituido la redacción del precepto en coherencia con ello³⁹.

terminados cursos o pruebas de acceso. No obstante, en la actualidad se entiende que la superación de los requisitos para acceder a la profesión de abogado –máster de la abogacía y examen nacional– pueden ser suficientes para el acceso al turno de oficio.

Precisamente, esta cuestión ha sido objeto también de nueva regulación en la modificación que se ha realizado del artículo 25 de la Ley 1/1996, que ha habilitado al Ministerio de Justicia para que regule los requisitos generales mínimos de formación y especialización necesarios para prestar los servicios obligatorios de asistencia jurídica gratuita. La nueva redacción del artículo 25 de la Ley 1/1996 es del siguiente tenor: «El Ministerio de Justicia, de manera coordinada con las comunidades autónomas competentes, previo informe de los Consejos Generales de la Abogacía y de los Procuradores de los Tribunales de España, establecerá los requisitos generales mínimos de formación y especialización necesarios para prestar los servicios obligatorios de asistencia jurídica gratuita, con objeto de asegurar un nivel de calidad y de competencia profesional que garantice el derecho constitucional a la defensa. Dichos requisitos serán de obligado cumplimiento para todos los colegios profesionales».

³⁷ La nueva redacción del artículo 1, en su segundo párrafo, es del siguiente tenor «El servicio de asistencia jurídica gratuita será *obligatorio* en los términos previstos en esta ley. Los colegios profesionales podrán organizar el servicio y dispensar al colegiado cuando existan razones que lo justifiquen».

³⁸ La nueva redacción del artículo 22 determina que «los Consejos Generales de la Abogacía Española y de los Colegios de Procuradores de los Tribunales de España y sus respectivos colegios regularán y organizarán, a través de sus juntas de gobierno, los *servicios obligatorios* de asistencia letrada y de defensa y representación gratuitas, garantizando, en todo caso, su prestación continuada y atendiendo a criterios de funcionalidad y de eficiencia».

³⁹ En concreto, se ha sustituido la expresión «los profesionales *inscritos* en los servicios de justicia gratuita» por otra que refuerza el carácter obligatorio del servicio, al hacer referencia a «los profesionales *que presten el servicio obligatorio* de justicia gratuita».

De acuerdo con todo lo anterior, se puede afirmar que la nueva regulación que deriva de la reforma realizada por la Ley 2/2017, de 21 de junio, lo único que hace es reforzar el citado criterio jurisprudencial que había defendido el Tribunal Supremo, por lo que, aunque haya regulado por primera vez de forma expresa este asunto, en realidad no ha cambiado nada. Sin embargo, una cosa es la caracterización que hace la ley de este servicio y otra muy diferente es cómo funciona el mismo en la realidad. Con anterioridad a la reforma, los profesionales debían inscribirse en los listados de los colegios profesionales si querían acceder a los servicios del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita. Tras la reforma, se establece la adscripción obligatoria, pero con la salvedad de que los colegios podrán dispensar a los colegiados cuando existan razones que lo justifiquen, lo que ocurrirá siempre que un sistema de inscripción voluntaria garantice la adecuada prestación de los servicios. Poco después de la entrada en vigor de la Ley 2/2017, algunos colegios profesionales han comenzado a aprobar la dispensa prevista en el artículo 1.2 de la Ley 1/1996, en la redacción dada por la Ley 2/2017, a los profesionales que en ese momento no se encontraran de alta en el turno de oficio y demás servicios de justicia gratuita. Esto supone que, en la práctica, la situación seguirá igual que antes, por lo que se mantendrá el carácter voluntario para los profesionales que no quieran participar en este tipo de actividades, salvo excepciones –posiblemente las mismas que existían con anterioridad–. Se puede decir que con la reforma se ha pretendido sustituir la realidad por una «verdad legal» poco consistente con ella con el único objetivo de que estas prestaciones de servicios sigan estando no sujetas al IVA.

En cualquier caso, esta reforma plantea serias dudas, incluso de carácter conceptual. No parece muy adecuado que en pleno siglo XXI se establezca por ley en un país democrático la obligación de unos profesionales de prestar un trabajo gratuitamente⁴⁰ cuando el desarrollo de esta

⁴⁰ Aunque los colegios profesionales han aplaudido esta medida legislativa, si han existido voces críticas en alguna asociación de abogados no colegial como es la Asociación de Letrados por un Turno de Oficio Digno (ALTODO). En el informe respecto de la proposición de ley de modificación de la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita, señala que «es, cuando menos, dudoso, que para lograr que el turno de oficio siguiera exento del IVA fuera necesario sustituir el principio de voluntariedad en la prestación del servicio por el principio de obligatoriedad salvo dispensa colegial, que es lo que se ha hecho. La adscripción voluntaria y vocacional a los diferentes turnos de oficio fue precisamente uno de los grandes avances de la vigente LAJG, que ha permitido mejorar la calidad del servicio. La obligatoriedad salvo dispensa colegial se contradice con el derecho a un servicio especializado y de calidad [...] El servicio de asistencia jurídica gratuita nunca puede ser obligatorio para el profesional [...] El servicio de justicia gratuita, en definitiva, solo debe ser obligatorio para el Estado y, todo lo más, para los colegios profesionales, siempre que estos hayan sido previamente dotados de la adecuada y necesaria asignación presupuestaria, porque, en caso contrario, tampoco estarán obligados a garantizar el mantenimiento de un servicio que el propio Estado no garantice. Desde la supresión del servicio militar obligatorio el 1 de enero de 2002, no existe en España ninguna prestación obligatoria para ningún ciudadano [...] Es el Estado quien, en cumplimiento de su obligación de garantizar el derecho a la tutela efectiva de todos los ciudadanos en condiciones de igualdad con quienes tienen medios, deberá incentivar suficientemente a los profesionales para que estos, voluntariamente, decidan si les compensa o no adscribirse al turno de oficio. La forma de garantizar que ese derecho fundamental quede garantizado no puede ser, en pleno siglo XXI, la obligatoriedad de la prestación del servicio por parte de los profesionales con unilateral establecimiento de las condiciones por la parte que impone esa obligatoriedad, porque esto es algo que se acerca mucho

profesión constituye su medio de vida. Además, el establecimiento de dicho carácter obligatorio es totalmente desproporcionado, pues un sistema de adscripción voluntaria garantiza, con carácter general, el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, por lo que el carácter obligatorio solo procedería cuando no hubiera otro modo de asegurar su prestación. Por otro lado, con dicha adscripción obligatoria se pueden cercenar otros derechos que pueden afectar a los profesionales como colectividad, como ocurriría en relación con un hipotético derecho a la huelga⁴¹. Lo que deberían hacer los poderes públicos es que la prestación de los servicios relacionados con la justicia gratuita resulte más atractiva para los abogados y procuradores, lo que aseguraría la existencia de un número suficiente de profesionales para la cobertura de los mismos. Al final, aunque la ley se haya modificado, nada cambiará en la realidad, pues casi la totalidad de los profesionales podrán elegir libremente entre prestar o no estos servicios. Lo único que se ha modificado es el procedimiento para ello, pues ahora será necesario un acuerdo de los colegios para dispensar del turno de oficio a los profesionales que no estén inscritos previamente. En cualquier caso, en la realidad la prestación de los servicios seguirá teniendo normalmente carácter voluntario para los profesionales. Por tanto, la no sujeción se fundamenta en una caracterización legal que es desvirtuada por el funcionamiento del servicio en la realidad.

3.1.2. La determinación del carácter gratuito o retribuido de los servicios prestados para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita

Para que las prestaciones de servicios obligatorias por ley puedan considerarse no sujetas en virtud del artículo 7.10.º de la LIVA, el precepto exige que se realicen a título gratuito. Por ello, a efectos de establecer conclusiones sobre la sujeción o no al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco del derecho de asistencia jurídica gratuita, es preciso determinar la naturaleza de las cantidades que perciben los profesionales por la realización de estas actividades. En este sentido, debe determinarse si tienen el carácter de retribución o de indemnización. Esta distinción solo tiene relevancia a efectos de determinar la sujeción o no de estas prestaciones, pues una vez que se consideren sujetas al IVA sería irrelevante la calificación de las compensaciones, dado que, de acuerdo con el artículo 78.2.3.º, los importes obtenidos se incluyen en todo caso en la base imponible del impuesto por estar relacionados con el volumen de los servicios prestados⁴².

al concepto de esclavitud» (<<http://altodo.com/wp-content/uploads/2017/05/COMUNICADO-ALTODOSOBRE-REFORMA-LAJG-31.5.2017.pdf>>).

⁴¹ *Ibid.*: «Entre las consecuencias del radical cambio de sistema, a partir de ahora los profesionales podrán ser expulsados de la abogacía o la procuraduría si se niegan a formar parte del turno de oficio o si adoptan medidas de presión frente a situaciones que consideremos injustas, como la renuncia voluntaria a las guardias o la suspensión del servicio en caso de incumplimiento por parte de la Administración de su obligación de dotar presupuestariamente a los colegios o de indemnizar en plazo las actuaciones de los profesionales (¿Es esto lo que ocultamente se pretende?)».

⁴² Es cierto que el número 1.º del artículo 78.3 de la LIVA determina que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, si bien para ello se exige que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. No obstante, el artículo 78.2.3.º

En el supuesto que está siendo objeto de análisis, la cantidad que se cobra se fija en función de los casos y guardias realizados en cada periodo de liquidación, por lo que, incluso si se considera que la compensación que debe cobrar tiene la naturaleza de indemnización, podría incluirse en la base imponible; obviamente, siempre que estas prestaciones de servicios estuvieran sujetas y no exentas, lo que de momento no ocurre en España.

En consecuencia, es preciso estudiar la naturaleza de las cantidades que reciben los profesionales para determinar si tienen carácter retributivo de los servicios prestados o si su naturaleza es indemnizatoria. La primera cuestión que debe analizarse es si la normativa reguladora del derecho a la asistencia jurídica gratuita aclara en su articulado este extremo. En este sentido, la Ley 1/1996, en su redacción original, aludía en diversos preceptos a esta cuestión, aunque es cierto que utilizaba de forma indistinta conceptos claramente contradictorios, por lo que era difícil extraer una conclusión clara del análisis de dicha ley. En efecto, la redacción anterior a la reforma de 2017 utilizaba en diversos preceptos el término retribución⁴³ o incluso se hablaba de la percepción de honorarios, derechos o beneficios económicos⁴⁴. En otras ocasiones se hablaba de subvención o de compensación, lo que le acercaba más al concepto de indemnización que al de remuneración en sentido estricto⁴⁵. A veces se mezclaban en un mismo precepto los términos de subvención y remuneración, como ocurría en el artículo 37⁴⁶, aunque ambos conceptos no

de la LIVA establece que formarán parte de la base imponible «las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

- ⁴³ El artículo 30 determinaba lo siguiente: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *retribuida* con cargo a los fondos públicos contemplados en el artículo 37, cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley». Por su parte, el artículo 40, titulado «*Retribución por baremo*», señalaba lo siguiente: «En atención a la tipología de procedimientos en los que intervengan los profesionales designados de oficio, se establecerán, previo informe del Consejo General de la Abogacía Española y del Consejo General de los Colegios de los Procuradores de los Tribunales de España, las *bases económicas y módulos de compensación* por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita».
- ⁴⁴ El artículo 42 determinaba que «el régimen disciplinario de los abogados y procuradores de los servicios de asistencia jurídica gratuita se regirá por las mismas reglas establecidas con carácter general para el desempeño de dichas profesiones, con las siguientes especialidades: a) La indebida percepción de *honorarios, derechos o beneficios económicos* tendrá siempre la consideración de falta muy grave».
- ⁴⁵ El artículo 38 establecía que «reglamentariamente se establecerá el sistema a través del cual se *subvencionará*, con cargo a las dotaciones presupuestarias de las Administraciones públicas competentes, el coste que genere a los consejos generales y colegios profesionales de abogados y procuradores el funcionamiento operativo de los servicios de asistencia jurídica gratuita, de las unidades encargadas del asesoramiento y la orientación previos al proceso a los ciudadanos y de la calificación provisional de las pretensiones solicitadas. Dicho sistema se ajustará en todo caso a las siguientes reglas: a) La *subvención* se determinará para cada colegio con un sistema de módulos compensatorios por expediente tramitado».
- ⁴⁶ En este sentido, el artículo 37, que precisamente se titulaba «*Subvención*», señalaba lo siguiente: «Las Administraciones públicas competentes *subvencionarán* con cargo a sus dotaciones presupuestarias la implantación y prestación

son incompatibles, pues se puede hablar de subvención para hacer referencia a la dotación presupuestaria que debe realizar la Administración pública competente para financiar el gasto que representan estos servicios y de retribución para referirse a la contraprestación que recibe el profesional por la prestación de los mismos.

Como se analizó anteriormente, uno de los argumentos en los que la DGT fundamentó el cambio de criterio operado en las consultas de 25 de enero de 2017 era una reconsideración sobre el carácter no retribuido de estas prestaciones, defendiéndose que las mismas tenían carácter oneroso, aun cuando no fueran retribuidas por el destinatario de los servicios, sino por la Administración pública competente en materia de justicia. De ahí que, para evitar esta doctrina de la DGT y mantener la no sujeción de estas prestaciones de servicios, se haya considerado necesaria la modificación de la Ley 1/1996 para eliminar cualquier referencia al concepto de remuneración en dicha norma. Y es precisamente este aspecto de la Ley de asistencia jurídica gratuita el que se ha reformado por la Ley 2/2017, de 21 de junio, con el objetivo clarificar la naturaleza de la compensación que se satisface por la asistencia jurídica gratuita. A tal efecto, el artículo 22 ha sido modificado para que recoja expresamente el carácter indemnizatorio de las compensaciones a las que tienen derecho los profesionales que presten los servicios de justicia gratuita⁴⁷. La misma idea se reproduce en el artículo 30, en el que nuevamente se hace referencia al concepto de indemnización y no al de retribución⁴⁸. También el artículo 40, bajo el título «Indemnización por baremo», reconoce la misma idea, al denominar a los diferentes elementos del baremo que sirve para el pago de estas compensaciones como «módulos de indemnización»⁴⁹, cuando, con anterioridad a la reforma, dicho precepto hablaba de «retribución por baremo». Además, la reforma también se afana por distinguir el punto de vista del profesional que realiza el servicio de la Administración que abona las compensaciones. Si desde la perspectiva del profesional se habla en todo momento de «indemnización» o, en su caso, de «compensación», desde el punto de vista de la Administración con competencia en materia de justicia se habla de «subvención». En este

de los servicios de asistencia jurídica gratuita por los colegios de abogados y de procuradores. El importe de la *subvención* se aplicará fundamentalmente a retribuir las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita».

⁴⁷ El segundo párrafo del artículo 22, en la nueva redacción, señala que «los profesionales que presten el servicio *obligatorio* de justicia gratuita tendrán derecho a una *compensación* que tendrá carácter *indemnizatorio*».

⁴⁸ El nuevo artículo 30 de la ley aparece bajo el título «Indemnización por el servicio» y señala lo siguiente: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *indemnizada* cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley. El importe de la *indemnización* se aplicará fundamentalmente a *compensar* las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita».

⁴⁹ El artículo 40 queda redactado en los siguientes términos: «En atención a la tipología de procedimientos en los que intervengan los profesionales designados de oficio, se establecerán, previo informe del Consejo General de la Abogacía Española y del Consejo General de los Colegios de los Procuradores de los Tribunales de España, las bases económicas y *módulos de indemnización* por la prestación de los servicios de asistencia jurídica gratuita».

sentido, el artículo 37, bajo el título «Subvención», establece que la naturaleza de las indemnizaciones para la Administración que abona estas compensaciones es la de una subvención, que deberán abonarse con cargo a sus dotaciones presupuestarias, desapareciendo de dicho precepto la referencia al término remuneración, para lo cual se ha eliminado el segundo párrafo del mismo⁵⁰.

En cualquier caso, una cosa es la calificación legal de este tipo de compensaciones y otra muy diferente es determinar su verdadera naturaleza jurídica, de acuerdo con las características que le son propias. Como se ha indicado, la reforma de la Ley 1/1996, que ha calificado estos pagos como indemnizaciones, está orientada únicamente a que las prestaciones del turno de oficio no queden sujetas al IVA. Se considera que de la calificación legal de indemnización puede deducirse el carácter gratuito de estas prestaciones de servicios y, en consecuencia, que puedan subsumirse en el presupuesto de hecho del artículo 7.10.º de la LIVA. Por tanto, al igual que se ha hecho con el requisito de la obligatoriedad de la prestación, se ha de cuestionar la calificación legal, pues esta ha tenido como único objetivo evitar la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios. En cualquier caso, con independencia de que se denominen por ley indemnizaciones, compensaciones o subvenciones o sean consideradas como retribuciones, lo importante es comprender su verdadera naturaleza.

Hay que advertir que no se trata de una cuestión que, desde un punto de vista material, esté clara, pues se pueden encontrar argumentos en un sentido y otro. Las razones sustantivas que podrían justificar que las cantidades que se abonan se entiendan como una indemnización son varias. En primer lugar, estas compensaciones se alejan de los precios de mercado. En segundo lugar, las cantidades se calculan conforme a unos módulos de compensación que son fijados en atención a la tipología de procedimientos en los que intervienen estos profesionales, de acuerdo con el marco establecido en el artículo 40 de la Ley de asistencia jurídica gratuita, sin que los abogados y procuradores tengan capacidad para negociar el precio que van a cobrar por el desarrollo de su actividad, como ocurre en el mercado libre. En tercer lugar, se aduce que no tienen un fin retributivo porque tales compensaciones pretenden indemnizar a los abogados y procuradores por los gastos que les pueda suponer la prestación de los servicios. El hecho de que las compensaciones satisfechas se consideren como una indemnización que tiene por objeto la reparación de los daños o perjuicios ocasionados con el desempeño de esta actividad es, precisamente, lo que permite que estas cantidades sean consideradas como indemnizaciones que no deben incluirse en la base imponible del IVA⁵¹. En realidad, lo que ocurre es que los abogados y procuradores que

⁵⁰ El artículo 37, bajo el título «Subvención», establece que «las Administraciones públicas competentes, asegurando el derecho a la asistencia jurídica gratuita al que se refiere el artículo 119 de la Constitución, *subvencionarán* con cargo a sus dotaciones presupuestarias la implantación, atención y funcionamiento de los servicios de asistencia jurídica gratuita por los colegios de abogados y de procuradores».

⁵¹ Así lo señala la Consulta de 1 de febrero de 2016 (V0398/2016 –NFC058278–): «Con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al percceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del impuesto. Es decir, habrá

desarrollan su actividad en el turno de oficio no operan en el mercado, pues los profesionales no son libres de elegir a los clientes ni de cobrar las cantidades que estimen oportunas, pues, como se ha indicado, las cantidades que se satisfacen vienen establecidas en un baremo que establece la Administración competente⁵². Ahora bien, lo que hay que determinar es si ello excluye que las cantidades recibidas puedan tener la consideración de contraprestación por los servicios realizados.

Lo cierto es que, si se tiene en cuenta el punto de vista del profesional, que es el sujeto pasivo del IVA, no hay excesivas diferencias entre las actuaciones desarrolladas en el turno de oficio y la asistencia a detenidos y las que pueda realizar en el mercado libre. Además de que el servicio que se presta es el mismo; en ambos casos, los abogados y procuradores cobran en función de los casos y guardias realizados. Habría dos diferencias fundamentales, lo que obliga a analizar su relevancia a efectos de la calificación de las cantidades económicas recibidas.

En primer lugar, las cantidades no se cobran directamente del destinatario de los servicios, sino de un tercero. Es cierto que los destinatarios finales de estas prestaciones de servicios no pagan ninguna cantidad a los abogados y procuradores que realicen dicha actividad, pero también lo es que estos reciben una compensación económica por ello de las Administraciones públicas competentes en materia de justicia a través de los correspondientes colegios profesionales⁵³. A efectos del IVA es irrelevante que quien satisfaga los servicios sea el propio destinatario de los mismos o un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 de la LIVA, que determina que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, con independencia de quien la abone⁵⁴.

En segundo lugar, el importe de la retribución que se abona en estos casos es bastante menor a la que correspondería por unos mismos servicios en el mercado libre. En un informe del Ob-

que analizar si el importe satisfecho por la entidad consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios». En el mismo sentido, la Consulta de la DGT de 9 de agosto de 2016 (V3596/2016).

⁵² En un informe elaborado por los servicios jurídicos del Consejo General de la Abogacía Española, se considera que «si lo propio de la profesión de abogado es ser una profesión liberal que actúa en régimen de libre mercado sometida a las reglas de la competencia entre profesionales, entonces es claro que la actividad de los abogados del turno, del sistema de asistencia jurídica gratuita, no presenta esos caracteres, pues no actúan en el mercado, sino en un régimen de servicio público, disciplinado por normas de derecho administrativo, sin elección de cliente y con los precios fijados por norma jurídica». (<<http://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2017/02/Informe-IVA-y-sistema-AJG-OK.pdf>>).

⁵³ Hay diversas comunidades autónomas que ostentan la competencia en justicia, en cuyo caso, son los gobiernos de estas comunidades los que deben realizar los pagos, para lo cual, deben transferir el dinero a los colegios de abogados y procuradores, que son los que pagan a los profesionales que desarrollan estas actividades. En otras comunidades, en las que aún no han sido transferidas las competencias de justicia, las mismas dependen del Gobierno central, que transfiere el dinero al Consejo General de la Abogacía Española, y esta institución, a los distintos colegios.

⁵⁴ Dicho precepto establece que «la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

servatorio de la Justicia Gratuita se establece que la retribución media al abogado del turno de oficio ronda los 130 euros por expediente, estando esta cantidad congelada desde hace más de una década⁵⁵, lo que supone que un abogado de oficio percibe 2 euros netos por cada hora trabajada⁵⁶. Es difícil determinar con exactitud la proporción que estas cuantías representan frente a las que son normales en el mercado, dado que en el mercado libre –al menos en lo que afecta a los abogados– las partes pueden pactar el precio que consideren oportuno, que puede variar en relación con cada profesional.

Es cierto que son retribuciones de muy escasa cuantía y que en muchos casos prima más en los profesionales la vocación de servicio que el ánimo de lucro. Pero el hecho de que las cantidades que se obtengan por la prestación de estos servicios estén por debajo del valor de mercado no supone que pierdan su condición o naturaleza de contraprestación por el desarrollo de un servicio, ni que, por tanto, las prestaciones de servicios se realicen a título gratuito. Como ha puesto de manifiesto la Comisión Europea en un caso anterior, el hecho de que la retribución pagada a los abogados se considere insuficiente no cambia en nada la naturaleza de los servicios prestados por estos, que son exactamente los mismos que se desarrollan en el mercado libre⁵⁷. Además, para que se pudiera afirmar que las compensaciones están orientadas a compensar los gastos en los que incurre el profesional al realizar estos servicios, los módulos que sirven para el cálculo de las mismas deberían determinarse teniendo en cuenta estos posibles gastos, lo que no ocurre en la actualidad, pues dependen no de este factor, sino de la actividad realizada. Por otra parte, el hecho de que el trabajo desarrollado por estos profesionales sirva para cumplir un derecho constitucional no significa que la prestación del servicio se realice a título gratuito, o que ello transforme la naturaleza de los pagos que reciben, cambiando por ello el carácter retributivo por el de una subvención. Negar el componente retributivo a las cantidades que cobran los abogados y procuradores por el desarrollo de una actividad profesional supone enmascarar la realidad. El profesional desarrolla un servicio y recibe una contraprestación por ello. Solo se podría hablar de subvención desde el punto de vista de la persona beneficiaria de la justicia gratuita, que recibe un servicio sin tener que pagar ninguna cantidad por ello. De hecho, también algún tribunal

⁵⁵ El «X Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley señala en la página 20 que «la retribución media que percibe el abogado del turno de oficio ronda los 130 euros por expediente. Esta cantidad que perciben los abogados se mantiene congelada en los últimos años, en algunos casos, desde 2003».

⁵⁶ *Vid.* «IX Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley, pág. 10.

⁵⁷ La posición de la Comisión parece inequívoca a estos efectos. La misma se recoge en el apartado 19 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010 (asunto C-492/08 –NFJ038720–), según el cual, «la Comisión considera que los servicios prestados por los abogados en el marco de la asistencia jurídica gratuita no pueden calificarse de "prestaciones de asistencia social y de seguridad social". Tales servicios consisten, en efecto, en la asistencia jurídica y son de naturaleza idéntica a aquellos que se ofrecen a los clientes que no reciben ayuda del Estado. El hecho de que la retribución pagada al abogado en el marco de la asistencia jurídica gratuita se considere generalmente insuficiente, no cambia en nada la naturaleza de los servicios prestados por el abogado. Según la Comisión, la República Francesa sostiene erróneamente que el abogado que presta asistencia jurídica gratuita pasa de una misión de asesoramiento y defensa a una misión de asistencia social».

ha puesto de manifiesto el carácter retribuido de estas prestaciones de servicios en relación con otros asuntos sobre los que ha debido pronunciarse⁵⁸. También lo ha considerado así algún grupo parlamentario en la tramitación de la Ley 2/2017⁵⁹.

Además, no solo debe analizarse la naturaleza de la compensación recibida por el profesional, sino si en la prestación del servicio existe ánimo de lucro, pues debe tenerse presente que lo que está o no sujeto es la prestación de los servicios y no el pago que realice el destinatario de la misma –o un tercero, como ocurre en este caso–. Por ello es por lo que la naturaleza de la compensación recibida solo debe analizarse como un elemento para determinar la sujeción o no de la prestación de los servicios. Y en este sentido, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia europea en otros casos que ha enjuiciado previamente, no puede descartarse que los abogados y procuradores que prestan sus servicios en el marco de la justicia gratuita tengan ánimo de lucro, al tratarse de un objetivo más de su profesión.

Por tanto, si bien pueden existir mayores dudas sobre el carácter obligatorio de los servicios, pues, llegado el caso, se podría imponer la prestación de los mismos a los abogados y procuradores cuando no haya garantía de que puedan ser cubiertos con un sistema de adscripción voluntaria, lo que no se sostiene de ningún modo es su carácter gratuito, de acuerdo con los criterios que se han expresado anteriormente. En consecuencia, se ha de defender la sujeción al IVA

⁵⁸ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 abril 1996 (rec. núm. 1041/1993 –NFJ004672–), al resolver sobre la sujeción al impuesto sobre actividades económicas (IAE) de un abogado que solo ejercía la abogacía a través del turno de oficio (cuando los profesionales personas físicas estaban sujetos y no exentos en dicho impuesto), señaló lo siguiente: «Indica el actor en su demanda, al igual que lo hizo en las alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, que se dedica como única actividad profesional al ejercicio en el turno de oficio. Tal circunstancia carece de trascendencia a los efectos que se pretenden de no sujeción al impuesto, puesto que aparte de que *el turno de oficio es actividad retribuida para los letrados que actúan en el mismo, fuese cual fuese la cuantía*, en todo caso no hay una colegiación exclusiva para tal turno y así los letrados inscritos en el mismo están facultados para el ejercicio de la profesión sin limitación alguna y figuran en las listas de colegiados ejercientes sin ninguna indicación restrictiva, y es de ver que la liquidación se le giró conforme a los datos que el actor facilitó en su declaración de alta en el impuesto».

⁵⁹ La enmienda n.º 33 del Grupo Parlamentario Unidos Podemos defendió el mantenimiento de la denominación de remuneración de las cantidades recibidas por los profesionales, para lo cual se proponía la siguiente redacción del artículo 30 de la Ley 1/1996, bajo el título «Remuneración por el servicio»: «La intervención de profesionales designados de oficio para la asistencia, defensa y representación gratuita solo podrá ser *remunerada* con cargo a los fondos públicos contemplados en el artículo 37 cuando exista reconocimiento expreso del derecho a la asistencia jurídica gratuita efectuado en los términos contemplados en esta ley. El importe de la *remuneración* se aplicará fundamentalmente a compensar las actuaciones profesionales previstas en los apartados 1 a 3 del artículo 6 de esta ley, cuando tengan por destinatarios a quienes hayan obtenido el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita. La *remuneración* percibida por las actuaciones profesionales debe ser, en todo caso, digna y justa, ajustada a las actuaciones efectivamente realizadas y la complejidad de los asuntos encomendados». En la justificación de dicha enmienda, se indica que «la reforma planteada sustituye el término "retribución" por el de "indemnización", lo cual no se corresponde con la realidad, ya que los profesionales adscritos voluntariamente al servicio de asistencia jurídica realizan un servicio profesional que debe ser remunerado digna y justamente, y no mediante una indemnización que compense algún daño o gasto».

de las prestaciones de servicios realizadas en el marco de la Ley 1/1996, en contra del criterio expresado por la DGT en la Consulta de 30 de junio de 2017, pues, por mucho que la ley califique las cantidades recibidas por estos profesionales como una indemnización, hay que concluir que tienen un claro componente remuneratorio, lo que evita que puedan encajar en el supuesto de hecho previsto en el artículo 7.10.º de la LIVA.

3.2. EL POSIBLE ENCAJE DE LA NO SUJECIÓN DE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN LA DIRECTIVA 2006/112/CE

En el marco del derecho europeo, debe determinarse si un supuesto de no sujeción como el que establece el artículo 7.10.º de la LIVA tiene cabida dentro de la Directiva 2006/112/CE. Si se considera ajustado a la norma europea, la siguiente cuestión que hay que precisar es si las prestaciones de servicios realizadas para dar cumplimiento al derecho a la justicia gratuita pueden quedar no sujetas en virtud de dicho precepto.

A estos efectos, lo primero que hay que poner de manifiesto es que el supuesto de no sujeción del apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA, tal y como está regulado en la normativa española, no se contempla en la directiva de forma expresa. Por tanto, habría que determinar si la norma española contradice lo dispuesto en la directiva o si, por el contrario, se permite que sean las legislaciones nacionales las que regulen o no un supuesto de no sujeción de estas características. Si así fuera, cada Estado podría tener libertad para sujetar a gravamen o no estas prestaciones de servicios, lo que desmontaría parte de la argumentación defendida por la DGT en las consultas de 25 de enero de 2017, pues en tal caso de la sujeción al IVA de tales servicios en Bélgica no se podría derivar automáticamente su sujeción en España.

De acuerdo con ello, lo primero que hay que hacer es analizar si un supuesto de no sujeción como el regulado en el artículo 7.10.º de la LIVA tiene cabida en la directiva. Como se ha analizado, dicho precepto exige la concurrencia de dos condiciones para que las prestaciones de servicios queden no sujetas, exigiéndose que tengan carácter obligatorio y que se realicen de forma gratuita. En relación con el primero de estos requisitos, lo que establece la directiva es la posibilidad de sujetar a gravamen las prestaciones de servicios que resulten obligatorias⁶⁰, por lo que la norma tan solo habilita para que este tipo de prestaciones se sujeten a gravamen, pero no obliga a ello en todo caso. En cuanto a las prestaciones de servicios a título gratuito, el artículo 26.1 de la directiva determina la posibilidad de su sujeción a gravamen, si bien se permite que los Estados miembros establezcan lo contrario a condición de que con ello no se produzca una distorsión de

⁶⁰ Así, el artículo 25 de la directiva señala que «una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes: c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la ley».

la competencia⁶¹. A nuestro juicio, no cabe duda de que las actuaciones de los profesionales del derecho en este ámbito no suponen una competencia desleal frente a los que operan en el mercado libre ni supone una distorsión en el mercado del asesoramiento jurídico⁶². Debe tenerse en cuenta que las personas que pueden acogerse al derecho a la justicia gratuita se delimitan en la Ley 1/1996, pudiendo beneficiarse de este derecho solo quienes por sus escasos recursos económicos en ningún caso podrían acceder a un abogado en el mercado libre, por lo que estas actuaciones profesionales satisfacen un derecho constitucional. De este modo, en principio, las normas de los Estados miembros pueden contemplar la no sujeción de las prestaciones de servicios que tengan carácter gratuito y resulten obligatorias de acuerdo con la ley, siempre que de ello no se derive una distorsión de la competencia.

Ahora bien, no solo ha de determinarse si estas prestaciones de servicios tienen cabida en el supuesto de no sujeción regulado artículo 7.10.º de la LIVA, sino que la cuestión de la sujeción o no de estos servicios al IVA debe analizarse también en el marco de la normativa europea, teniendo en cuenta las decisiones del TJUE. En este sentido, como se analizará posteriormente, la jurisprudencia europea ha rechazado que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y, en consecuencia, que puedan gozar a efectos del IVA de la aplicación de un tipo reducido (STJUE de 17 de junio de 2010) o de una exención (STJUE de 28 de julio de 2016). En la primera de estas sentencias, el tribunal analizó si los servicios relativos a la justicia gratuita podían beneficiarse de la aplicación de un tipo reducido. A estos efectos, señaló que no puede predicarse el carácter social de la actividad

⁶¹ El artículo 26 de la directiva señala lo siguiente: «1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes: [...] b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa; 2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia».

⁶² Sin embargo, la Comisión estimó que causaba distorsiones en la competencia la norma existente en Finlandia que excluía del ámbito de aplicación del IVA los servicios prestados por las oficinas públicas de asistencia letrada, que, según la situación económica del demandante, podía conceder dicha asistencia de forma totalmente gratuita o a cambio de una contribución parcial a los costes. En contraposición, si esos mismos servicios eran prestados por un abogado privado, sí se consideraban sujetos a dicho impuesto. Se ha de tener en cuenta que, en dicho sistema de asistencia jurídica, cuando se trataba de cuestiones de las que debía conocer un tribunal, el beneficiario de la asistencia podía optar entre ser representado por un abogado particular o por un abogado empleado en una oficina pública de asistencia jurídica. Por ello, la Comisión consideró que a efectos del IVA esta diferencia en el trato de servicios, en sustancia, idénticos, daba lugar a un falseamiento de la competencia en detrimento de los abogados particulares, sobre todo en el caso en el que el beneficiario pagaba una contraprestación parcial, pues no se cuestionó la falta de sujeción al IVA de estos servicios cuando se llevaban a cabo gratuitamente (*vid.* el dictamen de 15 de diciembre de 2006 [IP/06/1815]). Ante el desacuerdo del Gobierno finlandés con esta tesis, dicho asunto se remitió al TJUE, que emitió su Sentencia el 29 de octubre de 2009, en el asunto C246/08 (NFJ035706), en la que el tribunal desestimó el recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión, al considerar que las señaladas oficinas públicas no realizaban una actividad económica, por lo que no tenía sentido plantear la cuestión de su sujeción al IVA, con lo que el tribunal no llegó a analizar si la falta de sujeción al IVA de esa actividad conducía, en todo caso, a distorsiones graves de la competencia (*vid.* apdo. 53).

que desarrollan estos profesionales, pues deben tenerse en cuenta los objetivos globales que persiguen los abogados y procuradores como categoría profesional y no únicamente una parte de los servicios que prestan. De igual modo, uno de los aspectos que analizó la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 era si las prestaciones de servicios de los abogados en el marco del sistema de justicia gratuita belga podían acogerse a la exención contemplada en el artículo 132.1 g) de la Directiva 2006/112/CE, y llegó a una conclusión negativa. En este tipo de cuestiones, la doctrina del TJUE es directamente aplicable al derecho español, pues si el tribunal considera que una entrega de bienes o una prestación de servicios no tiene encaje en la lista cerrada que establece la directiva, ninguna norma nacional puede establecer la exención de estos consumos, pues iría en contra de lo dispuesto en el derecho de la UE. Aun cuando los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita puedan tener un carácter social, el tribunal ha señalado en ambas sentencias que lo relevante para que la actividad se encuentre exenta o esté gravada a un tipo reducido es que no exista ánimo de lucro en la actividad global desarrollada por estos profesionales. Sin embargo, es evidente que en las señaladas profesiones jurídicas está presente el ánimo de lucro, al constituir el medio de vida de quienes las desempeñan. Es más, ni tan siquiera se puede descartar la existencia de dicho ánimo de lucro en las actividades de asistencia jurídica gratuita, aun cuando el importe que cobren los profesionales sea bastante menor que el que obtendrían en el mercado libre y aunque el ejercicio de esta actividad tenga en gran medida un componente vocacional.

Tampoco se puede defender que esta jurisprudencia solo resulte de aplicación en relación con el sistema nacional de justicia gratuita que se enjuiciaba sin que las conclusiones del tribunal sean aplicables al caso español. Esta tesis ha estado en el origen de algunas propuestas que consideraron que al defender la DGT la aplicación de las conclusiones que derivaban de la Sentencia de 28 de julio de 2016 no tuvo en cuenta las diferencias entre los sistemas belga y español de asistencia jurídica gratuita. En concreto, se ha defendido que, dadas las diferencias entre ambos sistemas, la tesis del TJUE no tenía aplicación en nuestro país⁶³. Precisamente, la reforma de la Ley 1/1996 lo que ha pretendido es profundizar en las diferencias existentes entre el régimen español de asistencia jurídica gratuita y el de otros países, así como que se pueda cumplir formalmente con los requisitos que determinan la no sujeción de estas prestaciones de servicios. Sin embargo, la cuestión controvertida no tiene que ver, a nuestro juicio, con las características de cada sistema nacional de asistencia jurídica gratuita, por mucho que existan tales diferencias⁶⁴,

⁶³ En este sentido, la pregunta de la parlamentaria del Grupo Socialista, Rodríguez Ramos, realizada en el Pleno del 15 de febrero de 2017, quien señalaba que «esta interpretación clara ha sido cambiada por la DGT... de forma radical. Ahora dicen que la justicia gratuita es voluntaria para los profesionales y además es onerosa. La pregunta que nos hacemos todos es por qué este cambio de interpretación. ¿Alguien ha cuestionado nuestro sistema nacional? ¿El Tribunal Constitucional, el Tribunal de Justicia, la Comisión? No. Hay una sentencia del tribunal europeo que afecta a Bélgica y al sistema nacional belga, que tiene una base legal claramente diferente a la nuestra, voluntaria y retribuida por el Estado. Pero con una interpretación torticera no se puede cambiar la naturaleza jurídica de nuestro sistema».

⁶⁴ En la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Socialista el 7 de febrero de 2017 sobre defensa del derecho a la justicia gratuita y del turno de oficio, y en contra del cambio de criterio de la DGT que declara suje-

sino con el cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 7.10.º de la LIVA, en la interpretación que debe realizarse de dicho precepto en el marco de la Directiva 2006/112/CE.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que, como cualquier otro supuesto de no sujeción, esta norma determina la existencia de un consumo que queda sin gravar, suponiendo una excepción a la generalidad del impuesto. En efecto, siendo la regla general en la Directiva 2006/112/CE la sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, los supuestos de no sujeción deben interpretarse con unos criterios muy restrictivos⁶⁵. Por tanto, debe analizarse si, de acuerdo con dicha directiva, es posible que los Estados miembros puedan considerar como no sujetas al IVA las prestaciones de servicios relativas a la justicia gratuita. A tal efecto, debe tenerse muy presente que no se admite la extensión del ámbito de las exenciones a través de la ampliación de los supuestos de no sujeción a casos no previstos en la directiva. A mayor abundamiento, el TJUE ha señalado reiteradamente que el listado de las exenciones, además de ser taxativo, se ha de interpretar de un modo restrictivo, dado que este tipo de normas supone una excepción al funcionamiento normal del IVA y un factor perturbador de la neutralidad del impuesto. De igual modo, no es posible defender interpretaciones extensivas de los supuestos de no sujeción porque el efecto que se logra es el mismo que con las exenciones. Aunque es cierto que en materia de no sujeción cabe cierta interpretación, pues a diferencia de lo que ocurre en relación con otros elementos del tributo, como las exenciones o los tipos de gravámenes reducidos, no hay una lista cerrada de supuestos de no sujeción, debe tenerse presente en todo caso el carácter excepcional con el que se contempla cualquier norma que introduzca una ventaja en el gravamen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Por ello, no resulta admisible que, como ha hecho la legislación española, se altere la naturaleza de las cosas –otorgando el carácter obligatorio a lo que en la realidad es normalmente voluntario y la naturaleza de indemnización a lo que es realmente una retribución– con el único objetivo de poder subsumir un supuesto de la realidad en el supuesto de una norma de no sujeción. Así es en la medida en que los Estados miembros no gozan de soberanía para establecer los supuestos de no sujeción que consideren oportunos.

Por todo ello, se puede afirmar que la no sujeción a gravamen en el IVA de las prestaciones de servicios derivadas de la justicia gratuita contraviene la Directiva 2006/112/CE. Lo

to al IVA el turno de oficio, se señala que «[...] ha de repararse en que el sistema de justicia gratuita establecido en Bélgica, en especial en lo referente a la indemnización económica a los profesionales, es distinto y, por lo tanto, no equiparable al español, dado que las compensaciones a los profesionales no están predeterminadas por baremo. A cada proceso se le asignan unos puntos, a los que se les dará anualmente valor económico en función del presupuesto global de asistencia jurídica y, finalmente, las tarifas son fijadas por el Ministerio en función de las puntuaciones totales que cada año envían los colegios profesionales y que dependerá del tipo de casos a los que se le haya asignado el derecho a la asistencia jurídica gratuita».

⁶⁵ En este sentido, la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto C154/08 (NFJ035917), señala en el apartado 112 que «como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase la sentencia *Isle of Wight Council* y otras, antes citada, apdos. 38 y 44)».

que ha dicho el TJUE es que este tipo de servicios no puede incluirse ni en la exención del artículo 132.1 g) de la citada directiva ni en ninguna otra contemplada en dicha norma. En consecuencia, el hecho de que estos servicios no se graven en el IVA supone tanto como la aplicación de una exención a un caso no previsto en la Directiva 2006/112/CE, encubriéndolo mediante un supuesto de no sujeción, que, por otra parte, tampoco está previsto en dicha norma. En definitiva, resulta incompatible con la citada directiva la interpretación de la Administración tributaria española en relación con la tributación en el IVA de estas prestaciones de servicios. Esto podría provocar que la Comisión ponga en marcha el procedimiento para declarar el incumplimiento de las obligaciones que incumben al Estado español, por lo que, como ocurre normalmente en este tipo de procesos, la cuestión litigiosa se dirimirá finalmente en la justicia europea.

4. ANÁLISIS DE OTRAS POSIBLES SOLUCIONES TÉCNICAS PARA EVITAR EL GRAVAMEN DE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS, SU GRAVAMEN REDUCIDO O FACILITAR SU LIQUIDACIÓN

En el anterior epígrafe se ha defendido que las prestaciones de servicios que se desarrollen para hacer efectivo el derecho a la justicia gratuita deben quedar sujetas al IVA. En particular, se ha considerado que las prestaciones derivadas de la justicia gratuita no pueden encajar dentro del supuesto de no sujeción regulado en el apartado 10.º del artículo 7 de la LIVA, principalmente porque se considera que estas prestaciones de servicios no se realizan a título gratuito, dado que las cantidades que reciben los abogados y procuradores no pueden tener la consideración de compensación por los gastos en los que incurran, sino que se trata de una remuneración por las actividades y guardias realizadas, por mucho que las cantidades que se abonan sean claramente insuficientes. Es cierto que durante años no se ha puesto en duda la subsunción de este tipo de actividades en dicho precepto, siendo considerado el ejemplo más característico de las prestaciones de servicios no sujetas en virtud de dicho apartado. Pero lo cierto es que no cabe otra opción en el marco de la normativa europea, pues, como se ha puesto de manifiesto, no es posible que la norma nacional deje de gravar un determinado consumo cuando no esté prevista entre las exenciones, no siendo tampoco posible que se pueda encubrir dicha situación a través de un supuesto de no sujeción.

En cualquier caso, como consecuencia de los problemas que plantea dicha sujeción al IVA, tanto para los profesionales afectados como para las Administraciones públicas que financian el gasto, se van a analizar otras posibles soluciones técnicas que permitan que estas prestaciones de servicios no tributen de forma efectiva –mediante un supuesto de exención–, lo hagan de forma reducida –por la aplicación de un tipo reducido–, se exima del deber de liquidar a los profesionales que efectúen estos servicios –mediante la inversión del sujeto pasivo– o, finalmente, se permita que las cuotas devengadas se liquiden en el periodo en el que se produzca su cobro –mediante un sistema de caja para este tipo de prestaciones–.

4.1. LA POSIBLE APLICACIÓN DE UN TIPO REDUCIDO O UNA EXENCIÓN POR TRATARSE DE SERVICIOS DE CARÁCTER SOCIAL

La jurisprudencia europea se ha pronunciado en dos sentencias sobre la aplicación de ciertas ventajas que dos Estados miembros han introducido en sus legislaciones nacionales en relación con los servicios prestados en materia de asistencia jurídica gratuita. En ambos casos, la conclusión del tribunal ha sido la vulneración por estas normas de la directiva reguladora del impuesto, lo que tiene su fundamento en la tesis que defiende el TJUE sobre la interpretación restrictiva que debe realizarse en materia de tipos reducidos⁶⁶ o de exenciones⁶⁷, o, en definitiva, con relación a cualquier norma que suponga una excepción a un principio⁶⁸.

La Sentencia de 17 de junio de 2010 (*Comisión/Francia*, asunto C-492/08) analizó si los servicios prestados por abogados y procuradores en el marco de un sistema de asistencia jurídica gratuita podían beneficiarse de la aplicación de un tipo reducido⁶⁹, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 y el anexo III de la Directiva 2006/112/CE⁷⁰. En dicha sentencia se llega a la

⁶⁶ A tal efecto, se puede citar la Sentencia de 18 de enero de 2001, *Comisión/España* (asunto C83/99 –NFJ010002–), apartados 19 y 20, y la jurisprudencia que allí se cita, en la que se señala que «las disposiciones que permiten a los Estados miembros establecer excepciones al principio de que es aplicable el tipo general del IVA deben interpretarse de manera estricta y de conformidad con el sentido habitual de sus términos».

⁶⁷ El criterio de interpretación restrictiva de las exenciones en materia del IVA se ha aplicado de forma reiterada por la jurisprudencia europea. Así, la Sentencia del TJCE de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties contra Staatssecretaris van Financiën* (asunto C-348/87 –NFJ000558–), concluyó en el apartado 11 que «de lo que precede resulta que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».

⁶⁸ El apartado 35 de la Sentencia de 17 de junio de 2010, recordando lo señalado en la Sentencia de 18 de enero de 2001, reconoce que «[...] según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio se han de interpretar estrictamente».

⁶⁹ A través de la Ley de presupuestos generales del Estado para 1991, en Francia se dio nueva redacción al artículo 279 del Código tributario, con vigencia desde el 1 de abril de 1991, con el siguiente contenido: «Se aplicará el tipo reducido de 5,50% del impuesto sobre el valor añadido en lo que se refiere a: [...] f) los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de Cassation y los procuradores, por los que estos perciben una compensación total o parcial del Estado en el marco de la asistencia jurídica gratuita».

⁷⁰ Téngase en cuenta que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE, determina lo siguiente: «1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos; 2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III». Dicho anexo III, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», menciona, en el punto 15, la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136».

conclusión de que un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a dichos servicios, pues no solo se ha de tener en cuenta el carácter de los servicios que se desarrollan, sino los objetivos de las personas o entidades que los prestan y su compromiso social. A estos efectos, el tribunal considera que no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social, dados los objetivos globales que persiguen y la falta de estabilidad de un posible compromiso social⁷¹.

En la posterior Sentencia de 28 de julio de 2016 (asunto C-543/14), el TJUE analiza diversas cuestiones en relación con la sujeción al IVA de la actividad de la abogacía⁷². En lo que ahora interesa, el tribunal considera que la doctrina jurisprudencial analizada resulta también de

⁷¹ En este sentido, los apartados 45 a 47 de la Sentencia de 17 de junio de 2010 señalan lo siguiente: «Por lo tanto, para respetar el tenor del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social. En el caso de autos ha de señalarse que, debido a sus objetivos globales y a la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general, tal como la contempla el artículo 279, letra f), del CGI, tenga un carácter social. Por consiguiente, aun suponiendo que los servicios prestados por los abogados y procuradores en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y puedan calificarse de "servicios dedicados a la asistencia social y la seguridad social", esta circunstancia no basta para concluir, en el presente asunto, que los abogados y procuradores pueden calificarse de "organizaciones caritativas dedicadas a la asistencia social y de seguridad social" en el sentido del punto 15 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE».

⁷² La primera cuestión prejudicial que plantea el Tribunal Constitucional belga es la adecuación a determinados principios de la sujeción al IVA de la actividad de la abogacía. Debe tenerse en cuenta que en este país se partía de una situación en la que los servicios prestados por los abogados se encontraban exentos, en aplicación de la disposición transitoria que establece el artículo 371 de la Directiva 2006/112/CE. Dicha exención fue suprimida, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, por el artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013. El tribunal belga que planteó la cuestión prejudicial debía solucionar un recurso sobre dicho precepto, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a la igualdad de armas, lo que se planteaba únicamente en relación con las personas que no fueran beneficiarias del derecho a la justicia gratuita, pues los que gozaran del mismo no se verían afectados por el incremento de los honorarios derivados de la sujeción al IVA de tales servicios, dado que dicho coste era asumido por el Estado belga. El TJUE fundamenta en los apartados 27 a 38 su negativa a considerar que se vulnere el derecho a la tutela judicial efectiva, señalando que la protección otorgada por dicho derecho no se extiende a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, pues quienes no gocen del beneficio a la asistencia jurídica gratuita disponen de medios suficientes para acceder a la justicia mediante representación letrada, por lo que el incremento de los gastos procesales derivados de la sujeción al IVA no es un obstáculo insuperable para el ejercicio de este derecho, y, además, no se puede establecer una correlación entre dicha sujeción al impuesto y el incremento de los precios de estos servicios. El tribunal belga también planteó la posible vulneración del principio de igualdad de armas, puesto que el incremento del coste del IVA podía dejar en desventaja a los justiciables que no fueran sujetos pasivos en relación con los que sí tuvieran dicha condición, dado que estos últimos podían deducir las cuotas satisfechas, por lo que no soportaban la carga económica resultante de la aplicación del IVA. Sin embargo, el TJUE también ha rechazado que se vulnere este principio en los apartados 39 a 46, señalando en este último que la garantía que supone dicho principio no se extiende a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, pues la posible ventaja pecuniaria existente no afecta al equilibrio procesal entre las partes, considerando que el hecho de que una de las partes de un litigio tenga la capacidad de abonar honorarios de abogado más elevados que la parte contraria no supone necesariamente que cuente con mejor representación jurídica.

aplicación a efectos de determinar si las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita pueden quedar exentas de acuerdo con el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, que regula las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general y, en particular, a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social⁷³. El TJUE ha considerado que las prestaciones de servicios relacionadas con la justicia gratuita no pueden ser incluidas en el presupuesto de la exención que regula dicho precepto, pues para ello es preciso que los servicios desarrollados tengan carácter social, lo que significa que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social. El tribunal considera que la categoría profesional de los abogados y procuradores no tiene un carácter social, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social. Además, para que resulte aplicable la exención es necesario que los servicios sean prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social. Para el tribunal, no hay duda de que los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita no están exentos del IVA en virtud del precepto indicado, pues, entre otros motivos, la prestación de servicios en el marco del sistema de asistencia jurídica gratuita constituye un objetivo más entre otros de la profesión de abogado⁷⁴. Además, el tribunal también consideró, en respuesta a la cuestión prejudicial, que no hay ningún otro precepto en la directiva en el que se pueda fundar la exención de estas prestaciones de servicios⁷⁵. Finalmente, en la medida en que todos los gastos derivados de los procesos de la justicia gratuita, incluido el IVA que grave la prestación de servicios, son asumidos por la Administración pública com-

⁷³ Dicho precepto dispone que «los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...] g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

⁷⁴ En los apartados 63 a 65 de la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, dictada en el asunto C-543/14, el tribunal concluye lo siguiente: «Pues bien, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social (véase, en este sentido, la S. de 17 de junio de 2010). Esta jurisprudencia es válida *mutatis mutandis* para la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, puesto que la aplicación de dicha exención no solo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de los servicios prestados de que se trate, que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, sino que, además, se limita a los servicios prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social. En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado. Por consiguiente, los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita objeto del litigio principal no están exentos del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE».

⁷⁵ En el apartado 59 de la sentencia se dice que «[...] la petición de decisión prejudicial no permite identificar otras disposiciones de dicha directiva, distintas del artículo 132, apartado 1, letra g), de esta, sobre cuya base pudieran eximirse del IVA los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita».

petente, se entiende que no se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva⁷⁶. La relevancia de esta sentencia en España es que, como se ha analizado, fue uno de los pilares en los que la DGT fundamentó el cambio de criterio en las consultas de 25 de enero de 2017 en relación con la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas en el marco del turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita.

A pesar de la claridad de la jurisprudencia del TJUE, en el trámite parlamentario que culminó con la aprobación de la Ley 2/2017, algunos grupos intentaron incorporar a la legislación española una exención basada en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE⁷⁷. Esta exención se trató de fundamentar en dos aspectos. Por un lado, en el carácter de entidad de derecho público de los colegios, al ser los órganos en los que, según estas enmiendas, recaía la prestación obligatoria de estos servicios. Por otro, en el carácter social de los servicios que se prestan a los adjudicatarios del beneficio de la justicia gratuita, pues el precepto señalado de la directiva exige que, para que la normativa nacional pueda establecer la exención, el Estado miembro de que se trate debe reconocer dicho carácter social⁷⁸. No obstante, de acuerdo con la directiva, no sería válida cualquier calificación que en este sentido realicen los Estados, pues en otro caso se permitiría aplicar exenciones o tipos reducidos a supuestos no contemplados en la misma⁷⁹. Además, la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016 es muy clara sobre la imposibilidad de aplicar dicho carácter social a los servicios prestados en el marco de la justicia gratuita, por lo que no tiene el menor sentido que se trate de incorporar a la normativa española una medida que ha sido declarada contraria al derecho de la UE en relación con otro país, por mucho que la normativa nacional determine expresamente el carácter social de dicha actividad. Aunque

⁷⁶ En los apartados 66 y 67, señala el tribunal que [...] de las indicaciones facilitadas por el tribunal remitente parece desprenderse que el régimen nacional de asistencia jurídica gratuita que es objeto del litigio principal asume todos los gastos de abogado de los justiciables que disfruten de dicha asistencia, incluido el IVA que grave los servicios prestados por los abogados. Pues bien, a falta de más indicaciones del tribunal remitente sobre sus efectos, la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados en el marco de ese régimen nacional de asistencia jurídica gratuita no conculca el derecho a la tutela judicial efectiva de los justiciables que disfrutan de tal asistencia».

⁷⁷ En este sentido, las enmiendas en el Senado n.ºs 7, 13, 27 y 29, presentadas, respectivamente, por los Grupos Parlamentarios Mixto, Esquerra Republicana, Vasco y Unidos Podemos, incorporaban a la ley una previsión, según la cual, la prestación de este servicio obligatorio por parte de los colegios profesionales a través de sus colegiados tiene la consideración de ser una prestación realizada por entidades de derecho público de carácter social, a efectos de lo previsto en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE. La misma propuesta se realizó en el informe jurídico elaborado por los servicios jurídicos del Consejo General de la Abogacía Española (*vid.* nota n.º 52), así como en el informe de la asociación ALTODOS (*vid.* nota n.º 40).

⁷⁸ En relación con el concepto de «organismo de carácter social», véase el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE. Sobre esta cuestión pueden verse también los apartados 33 a 44 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010.

⁷⁹ El apartado 44 de la Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010 señala lo siguiente: «Ahora bien, la voluntad del legislador de la Unión de supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a los servicios prestados por organismos que cumplan esa doble exigencia se vería contrarrestada si un Estado miembro fuese libre de calificar las entidades privadas con ánimo de lucro de organismos en el sentido del referido punto 15 por el mero hecho de que dichas entidades también prestan servicios de carácter social».

finalmente estas enmiendas fueron rechazadas, hay que hacer constar que, en caso de haber sido aprobadas, se habría violentado el derecho de la UE, pues no se trata de una cuestión de diferencias entre los sistemas nacionales de justicia gratuita ni de formalismos jurídicos. En efecto, estas enmiendas pretendían que la adecuación al derecho de la UE se produjera, primero, por el hecho de establecer expresamente por ley el carácter social de estas actividades y, segundo, por hacer recaer la obligación de prestación de los servicios en los colegios profesionales, pues, al ser entidades de naturaleza pública, podrían ser considerados como establecimientos de carácter social. Lo que ha analizado el TJUE en las Sentencias de 17 de junio de 2010 y 28 de julio de 2016 es una cuestión de fondo; es si la categoría profesional de los abogados y procuradores desarrolla una función social en el sentido previsto a efectos del IVA por la Directiva 2006/112/CE cuando desarrollan su actividad en el marco de la asistencia jurídica gratuita y la conclusión del tribunal ha sido claramente negativa.

4.2. LA POSIBILIDAD DE INTRODUCIR UN SUPUESTO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO COMO SOLUCIÓN TÉCNICA PARA EVITAR QUE EL PROFESIONAL DEBA LIQUIDAR LAS CUOTAS DEVENGADAS

Una vez que se ha admitido la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, a las que tampoco les resulta de aplicación ningún supuesto de exención ni un tipo de gravamen reducido, hay que plantear la viabilidad jurídica de otras soluciones técnicas que permitan que los profesionales no tengan que liquidar el IVA correspondiente a las mismas. Para ello hay que considerar la posibilidad de establecer un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo que afecte a las prestaciones derivadas de la justicia gratuita. Esto permitiría eximir de la obligación de liquidación a los profesionales que prestan estos servicios por las cantidades percibidas por los mismos, lo que evitaría que asumieran las consecuencias negativas derivadas de la consideración de estas prestaciones de servicios como operaciones sujetas al impuesto. Téngase en cuenta que, en caso de inversión del sujeto pasivo, son los destinatarios de los servicios los que deben ingresar el IVA en vez de los profesionales que prestan los mismos, que de este modo no tendrían que declarar ni ingresar las cuotas devengadas en estas operaciones.

En caso de que se admitiera esta posibilidad, habría que determinar en quién recaería la obligación de declaración e ingreso, es decir, habría que identificar la persona o entidad que tendría la consideración de sujeto pasivo por inversión. Esta condición no podría recaer en ningún caso sobre los destinatarios directos de estos servicios –las personas que acceden al derecho a la justicia gratuita–, por lo que solo podrían ser sujetos pasivos los pagadores de estas prestaciones, aunque en estos casos su determinación plantearía ciertas dudas. Así es en la medida en que quienes pagan a los profesionales son los colegios de abogados y procuradores, pero estos colegios solo actúan de intermediarios, en la medida en que son las Administraciones públicas competentes en materia de justicia las que previamente ingresan los importes correspondientes a las actuaciones realizadas por los profesionales en el periodo de liquidación. En consecuencia, serían estas Administraciones las que, como responsables últimas de satisfacer las compensaciones derivadas de

la justicia gratuita, deberían ser los sujetos pasivos por inversión. Para ello, deberían incluir las cuotas satisfechas en el IVA devengado, aunque tales cantidades no tendrían la consideración de IVA soportado deducible, dado que no se trata de una cuota del IVA soportada en el ejercicio de una actividad económica. Esto permitiría gravar el consumo realizado sin que recaiga ninguna obligación formal sobre los prestadores o destinatarios de tales servicios.

No obstante, es preciso determinar si el legislador español tiene competencia para establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en este tipo de situaciones, para lo cual, se ha de analizar el margen de maniobra que a tal efecto otorga la Directiva 2006/112/CE a las normativas nacionales. Son varios los aspectos que deben ser objeto de estudio a estos efectos, a saber.

La primera cuestión que habría que determinar es si las Administraciones públicas pueden ser sujetos pasivos por inversión. A estos efectos, el apartado 3 del artículo 199 de la directiva permite que se pueda configurar como tales a los sujetos pasivos que realicen actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto o, en ciertos casos, a organismos de derecho público que no tengan la consideración de sujeto pasivo⁸⁰. Por tanto, se admite la posibilidad de que las Administraciones públicas puedan configurarse como sujetos pasivos por inversión, incluso en el caso de que no sean sujetos pasivos del IVA.

Ahora bien, el aspecto más relevante que debe resolverse es si es posible establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en relación con los servicios jurídicos prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio y demás supuestos de asistencia jurídica gratuita. Téngase en cuenta que los supuestos en los que se admite dicha posibilidad vienen determinados en los artículos 199, 199 bis y 199 ter de la Directiva 2006/112/CE. En ninguno de dichos preceptos se recoge la posibilidad de que los Estados puedan establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo en relación con los servicios jurídicos. Esto es así en la medida en que esta técnica tiene como finalidad que los Estados puedan luchar con mayor eficacia contra la evasión y el fraude fiscal en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. La inversión del sujeto pasivo está diseñada en la mayor parte de los casos para evitar que el destinatario de la operación pueda deducirse una cuota del IVA en supuestos en los que es probable que el sujeto pasivo no ingrese la misma, para lo cual se hace recaer la responsabilidad de su ingreso en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, quien, normalmente, podrá también deducir la cuota devengada⁸¹.

⁸⁰ El artículo 199.3 de la Directiva 2006/112/CE señala lo siguiente: «A los efectos del apartado 1, los Estados miembros podrán tomar las siguientes medidas: a) estipular que un sujeto pasivo que lleve a cabo asimismo actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2 tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de las entregas y servicios que le sean prestados con arreglo al apartado 1 del presente artículo; b) disponer que un organismo de derecho público que no sea sujeto pasivo se considere como tal respecto de las entregas o prestaciones recibidas de conformidad con las letras e), f) y g) del apartado 1».

⁸¹ En el considerando 42 de la Directiva 2006/112/CE se señala lo siguiente: «Es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las en-

Por todo lo señalado, se puede afirmar que la inversión del sujeto pasivo en este tipo de casos no es una solución técnicamente viable en el marco de la normativa europea, pues no se trata de un supuesto previsto en la directiva a estos efectos. En consecuencia, el legislador español no podría adoptar esta técnica para que, en caso de que se consideren sujetas a gravamen estas prestaciones de servicios, se pueda evitar que el deber de liquidación de las cuotas devengadas recaiga en los profesionales.

4.3. LA POSIBLE APLICACIÓN DEL SISTEMA DE CAJA PARA LAS PRESTACIONES DERIVADAS DE LA JUSTICIA GRATUITA

Otra posible solución para evitar inconvenientes a los profesionales sería la aplicación de un sistema de caja para las prestaciones derivadas de la justicia gratuita, de tal modo que la liquidación del IVA devengado en tales operaciones pudiera ingresarse en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha de cobro de las compensaciones. Téngase en cuenta que el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE permite que dicho sistema pueda resultar de aplicación «a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos». Por tanto, de acuerdo con dicho precepto, podría admitirse que en relación con las prestaciones de servicios desarrolladas en el turno de oficio y la asistencia gratuita al detenido se estableciese que el impuesto resultase exigible en el momento del cobro del precio, de acuerdo con el apartado b) de dicho precepto. Es cierto que supondría forzar la literalidad de la norma, pues en este caso supondría la aplicación de dicho criterio solo a ciertas operaciones de las desarrolladas por una categoría de sujetos pasivos.

Ahora bien, aunque formalmente no se violente el contenido de la Directiva 2006/112/CE, habría una serie de problemas que aconsejarían que no se adopte la medida propuesta. Primero, no tendría mucho sentido que se estableciera un doble sistema de devengo para las operaciones realizadas por los abogados y procuradores, de tal modo que los servicios prestados en el mercado libre se devenguen de acuerdo con las reglas generales mientras que las derivadas de la asistencia jurídica gratuita sigan un régimen de caja. Segundo, esta propuesta complicaría las liquidaciones de estos profesionales, pues habría que ver qué sistema se aplicaría a efectos de la deducción del IVA soportado, que es común a ambas actividades. Tercero, se podría considerar discriminatorio respecto de otros empresarios y profesionales que trabajan para la Administración pública y que sufren retrasos similares en los pagos a los del sector analizado. Por tanto, esta configuración del devengo en las profesiones jurídicas podría vulnerar el principio de no discriminación. Además, a nuestro juicio, no resulta necesario el establecimiento de un régimen de caja para las actividades desarrolladas en el marco de la asistencia jurídica gratuita. En el siguiente epígrafe se propondrán diversas soluciones para evitar que la carga financiera derivada del retraso en el

tregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones».

pago de las compensaciones recaiga en los profesionales, por lo que, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, resulta pertinente la aplicación de otras medidas que sean suficientes para solucionar la cuestión planteada y no supongan una discriminación respecto de otras colectividades de contribuyentes.

5. A MODO DE CONCLUSIONES: LAS SOLUCIONES QUE SE PROPONEN

Se puede afirmar que la Ley 2/2017, de 21 de junio, ha modificado la Ley 1/1996 para que expresamente se cumplan, al menos desde un punto de vista estrictamente legal, los dos requisitos que establece el artículo 7.10.º de la LIVA, con lo cual, con dicha reforma se ha pretendido poner término a la controversia surgida con las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017. Sin embargo, a nuestro juicio, la reforma legal no ha hecho que se cumplan sin más los señalados requisitos, pues, por mucho que la ley señale que dichos servicios tienen carácter obligatorio y gratuito, en el presente trabajo se ha puesto de manifiesto que, en la realidad, la adscripción al turno de oficio es, con carácter general, voluntaria y que no se puede descartar la existencia de ánimo de lucro en los profesionales que desarrollan estos servicios. Además, en el marco de la Directiva 2006/112/CE, no se puede defender otra cosa que no sea la sujeción a gravamen de estas prestaciones, de acuerdo con los argumentos ya analizados. Dadas las consecuencias que supone dicha sujeción al impuesto, han sido objeto de análisis otras opciones técnicas que podrían permitir que las mismas no tributen, lo hagan de forma reducida o, al menos, se simplifiquen los trámites formales para evitar que se causen perjuicios a los profesionales. Sin embargo, se ha llegado a la conclusión de que ninguna de las posibilidades analizadas es realmente viable, de acuerdo con la normativa europea.

En realidad, si el sistema nacional de asistencia jurídica gratuita funcionara correctamente, los profesionales no se tendrían que ver especialmente afectados por la sujeción de estas prestaciones al IVA, pues no deberían adelantar las cuotas devengadas con su propio patrimonio, sino que tan solo tendrían que ingresar en la Hacienda pública las cuotas que cobren de las Administraciones competentes. En definitiva, estos profesionales tendrían que hacer exactamente lo mismo que con el resto de las cuotas del IVA que gravan los demás servicios que prestan en el mercado libre y cobran directamente de sus clientes. Los únicos profesionales que se verían afectados por la nueva situación serían los que desarrollen su labor únicamente en el turno de oficio y la asistencia jurídica gratuita, pues, a partir de que estas prestaciones se consideren sujetas al IVA, deberían presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a dicho impuesto. A nuestro juicio, la obligación de presentar las declaraciones periódicas no sería un deber desproporcionado para los profesionales que realicen su actividad únicamente en el marco de la asistencia jurídica gratuita. Además, la sujeción al IVA podría beneficiar a estos profesionales, pues, si estas prestaciones de servicios se consideran sujetas, podrían deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes y los servicios que se destinen a dicha actividad, lo que les permitiría recuperar las cuotas del IVA que hayan soportado en relación con la misma. Téngase en cuenta que si los ingresos obtenidos en la actividad profesional se derivan únicamente del turno de oficio, al

ser esta una actividad no sujeta al IVA, el profesional no tendrá derecho a la deducción de IVA soportado alguno⁸².

Por todo ello se puede afirmar que, para los profesionales, el problema no es la sujeción al IVA de estas prestaciones de servicios, pues esta nueva situación incluso podría suponer una ventaja económica para ellos. El auténtico problema del turno de oficio es la escasa retribución que se abona por el desempeño de unas prestaciones de servicios que requieren una importante cualificación profesional y el retraso en el pago de tales contraprestaciones. Así se ha puesto de manifiesto por algún grupo parlamentario⁸³ y por alguna asociación profesional no colegial⁸⁴. En efecto, si entre la prestación de estos servicios y su pago media varios meses, como ocurre en la actualidad, la sujeción a dicho impuesto supondría que los profesionales se verían obligados a adelantar las cuotas del IVA devengadas. En definitiva, si de verdad se quiere asegurar el derecho constitucional a la justicia gratuita, lo relevante es acelerar el pago de los servicios prestados por abogados y procuradores e incrementar los baremos de las retribuciones. A tal efecto, se debería establecer un plazo máximo para el pago de las compensaciones derivadas de la asistencia jurídica gratuita que esté próximo a la prestación de los servicios. En este sentido, además de incrementarse las cantidades a satisfacer a los profesionales, el pago se debería pro-

⁸² Así lo ha considerado la Resolución del TEAR de las Islas Baleares de 27 de octubre de 2016, cuyo FJ 3.º es del siguiente tenor: «Es decir, si la actividad profesional se circunscribe exclusivamente a la obtención de ingresos por los servicios prestados en el "turno de oficio", al ser esta una actividad no sujeta al IVA, no dará derecho a la deducción de ningún IVA soportado».

⁸³ La proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos el 7 de febrero de 2017, de medidas para la dignificación y reconocimiento de los profesionales que prestan sus servicios en el turno de oficio de asistencia jurídica gratuita, hace un diagnóstico muy acertado de la situación en su exposición de motivos: «De un tiempo a esta parte, se viene produciendo una pérdida de reconocimiento y valoración de la actividad profesional de quienes prestan sus servicios en el turno de oficio de justicia gratuita, a lo que por desgracia contribuyen las distintas Administraciones en tanto no actualizan sus baremos de retribución y acumulan retrasos en el abono de las mismas. Este deterioro debe revertirse, ya que el derecho a la asistencia jurídica gratuita es un pilar fundamental de nuestra democracia, al garantizar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos, independientemente de sus recursos económicos o de su situación de vulnerabilidad. Los retrasos que se vienen produciendo en el pago de las retribuciones correspondientes a los servicios prestados por abogados y procuradores en el turno de oficio han dejado de ser habituales para convertirse en perniciosamente permanentes para estos colectivos. La incidencia de este problema no es igual en todo el territorio nacional, dada la dispersión competencial existente en materia de justicia entre "territorio Ministerio" y comunidades autónomas con competencias transferidas, con retrasos acumulados en el pago de los servicios que van desde los tres meses hasta el año. Consideración especial merecen en esta proposición de ley las diferencias existentes entre los distintos baremos que fijan las retribuciones de estos servicios, que ahondan en la brecha de desigualdad de trato a estos colectivos profesionales por parte de las distintas Administraciones. Baremos que, por otra parte, llevan largo tiempo sin actualizarse en el mejor de los casos y habiendo sufrido reducciones en otros, como en el de la Comunidad Autónoma de Andalucía».

⁸⁴ En este sentido, el informe de ALTODOL (vid. nota n.º 40), que considera que la solución pasa por «[...] proponer un sistema de actualización periódica de las indemnizaciones a los profesionales, a fin de evitar uno de los motivos del conflicto, cual es la permanente reivindicación del colectivo para que sus indemnizaciones no permanezcan congeladas, en ocasiones, durante décadas».

ducir en todo caso en el trimestre siguiente al del desempeño de la labor profesional⁸⁵. Téngase en cuenta que, normalmente, los abogados liquidan sus servicios cuando se recibe la sentencia que concluye el proceso –aunque pueden realizarse algunas liquidaciones anteriores a este momento⁸⁶–, lo que ha podido requerir varios meses o incluso años de trabajo, por lo que no parece muy razonable que la Administración pague las cantidades debidas con una importante demora, como ocurre en la actualidad, pues esto puede hacer que desde que se inicien los trabajos hasta que los mismos se cobren pasen varios años.

En realidad, lo que se está defendiendo casa perfectamente con los principios reconocidos por el propio legislador en la exposición de motivos de la Ley 1/1996, que determina que los poderes públicos deberán seguir en todo caso «el principio de que el servicio de asistencia jurídica gratuita esté digna y suficientemente remunerado, haciéndose efectiva su retribución en plazos razonables». A nuestro juicio, estas reformas supondrían un compromiso con la justicia mucho mayor que el que se ha adoptado para mantener la no sujeción al IVA de estas prestaciones, forzando la norma nacional y el derecho europeo y, por supuesto, el lenguaje y el sentido común. Obligar a unos profesionales a prestar un servicio que no quieren realizar y con una remuneración mucho menor que la que cobran en el mercado libre no parece la forma más adecuada de preservar el derecho constitucional a la justicia gratuita. Debe advertirse que, si estos servicios no reciben la atención adecuada de los poderes públicos, perderán en calidad y eficiencia⁸⁷. Al margen de aspectos estrictamente tributarios, la reforma operada a través de la Ley 2/2017, de 21 de junio, va en contra de los objetivos que, según el preámbulo de la misma, habían motivado su tramitación. Como se ha señalado, en el mismo se establece el propósito de incrementar las garantías que nuestro ordenamiento jurídico ofrece en materia de justicia gratuita para los profesionales. A nuestro juicio, resulta evidente que la dignificación de la profesión no pasa por calificar las cantidades que se perciben como indemnizaciones para que así queden no sujetas al IVA, sino porque la valoración de dichas prestaciones se ajuste más a un

⁸⁵ En este sentido se pronuncia la señalada proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos, en la que se insta al Gobierno para iniciar los trámites oportunos para llevar a cabo «[...] la actualización al alza de los baremos de retribución de los servicios de justicia gratuita que reflejen la importancia de los servicios prestados, y estableciendo unos plazos razonables de pago que en ningún caso podrán exceder los tres meses».

⁸⁶ En efecto, aunque se pueden liquidar algunos momentos del procedimiento anteriores a la conclusión del mismo, lo cierto es que, dada la escasa cuantía que se pagan por estos actos previos, normalmente se liquida todo a la conclusión del procedimiento.

⁸⁷ El «IX Informe del Observatorio de la Justicia Gratuita» de Abogacía Española-La Ley (pág. 10) determina que «cobrar dos euros por hora trabajada no es desde luego garantizar la dignidad de las remuneraciones. Si este sistema, señalan los abogados, no recibe la atención adecuada de los poderes públicos, se perderá calidad y eficiencia, como cualquier otro servicio que recorte sus recursos y castigue a los que lo prestan. El Estado social y democrático de derecho que es España no se lo puede permitir». También lo reconoce la proposición no de ley presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos a la que se ha hecho referencia anteriormente, en la que señala lo siguiente: «En definitiva, que, a pesar de la vocación, implicación y compromiso social de los profesionales que prestan el servicio de asistencia jurídica gratuita, si este no recibe la atención adecuada por parte de las Administraciones públicas, se verá inevitablemente desprovisto de la calidad y del rigor que deberían caracterizarlo».

valor de mercado. Solo así se puede reconocer la enorme labor que realizan estos profesionales para garantizar un derecho constitucional. Por tanto, esta dignificación vendría por todo lo contrario de lo que se ha hecho en la reforma de la Ley 1/1996. Por un lado, las cantidades satisfechas tendrían que ser consideradas como una retribución de un trabajo profesional. Por otro, se deben incrementar de forma significativa, aunque sea progresivamente, los baremos en virtud de los cuales se determinan estas retribuciones, sin que pueda considerarse suficiente una mera actualización de los mismos.

Ahora bien, por mucho que una norma como la propuesta acerque mucho el cobro de los servicios al momento de su prestación, aún tendrían los profesionales que adelantar el ingreso de las cuotas un trimestre. Para evitar esta situación se podría introducir una regla especial que afecte al devengo en estos casos. Con carácter general, las prestaciones de servicios se entiende que se devengan, de acuerdo con el artículo 75.1.2.º de la LIVA, «cuando se presen, ejecuten o efectúen», considerándose que esto se produce cuando concluya la realización del servicio⁸⁸. Además, también se ha señalado reiteradamente por la doctrina administrativa que este momento no se relaciona con la emisión de la minuta de honorarios o de la factura, ni mucho menos con el cobro. A tal efecto, podría establecerse que, en el caso de los servicios prestados en el marco de la asistencia jurídica gratuita, el servicio se concluye cuando los colegios de abogados o procuradores validen los servicios desarrollados a lo largo de cada uno de los trimestres, para lo que se podría dar un plazo dentro del trimestre siguiente. Si se asegura el cobro de las contraprestaciones en el mismo trimestre en el que se produce la validación de los datos por parte del colegio, los abogados y procuradores no tendrían que adelantar cantidad alguna en concepto del IVA.

También se podrían introducir normas que eviten el incremento de los deberes formales que recaen sobre estos profesionales. A tal efecto, se podría exonerar a los abogados y procuradores del deber de expedir factura, pues podría considerarse como sustitutivo de las mismas un documento que se pueda obtener a través de las aplicaciones que las Administraciones competentes han dispuesto –o, en su caso, puedan disponer– para gestionar el servicio, y que se refiera a la globalidad de las operaciones desarrolladas en cada trimestre. Con ello se evitaría que el profesional tenga que facturar de forma individualizada cada servicio que preste en el marco de la justicia gratuita.

Con estas sencillas modificaciones de la normativa y, lo más importante, el incremento progresivo de las retribuciones y el compromiso de pago en un plazo razonable de las mismas, se solucionarían de una forma adecuada todas las cuestiones planteadas en relación con la tributación en el IVA de las prestaciones de servicios desarrolladas en el marco de la justicia gratuita. Y lo más importante, la solución propuesta sería completamente respetuosa con el derecho europeo, a diferencia de lo que ocurre en la actualidad en nuestro país.

⁸⁸ Así lo han señalado las Consultas de la DGT de 22 de noviembre de 2010 (V2521/2010 –NFC039760–) y de 30 de julio de 1998 (1397/1998 –NFC065778–), entre otras.

Por todo ello, no estamos de acuerdo con la reforma realizada para solucionar el «conflicto político» planteado tras las consultas de la DGT de 25 de enero de 2017. Es posible que, salvo excepciones, los operadores jurídicos no hayan cuestionado la reforma realizada por el legislativo español, al considerar que la misma no afecta negativamente a nadie. No obstante, estamos convencidos de que, si en algún momento los tribunales europeos –previa incoación del correspondiente procedimiento de infracción por parte de la Comisión– debieran pronunciarse sobre la adecuación al derecho de la UE del tratamiento que España otorga a las prestaciones realizadas para el cumplimiento del derecho a la justicia gratuita, se pondrá de manifiesto su inadecuación a la Directiva 2006/112/CE.

LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN EUROPEA: ¿UNA MISIÓN (IM)POSIBLE?

José Miguel Martín Rodríguez

*Ayudante doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide*

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

Los ciudadanos de la Unión Europea están expuestos al grave riesgo de sufrir doble imposición si se ven envueltos en una sucesión transfronteriza. En el caso de España, las colisiones con otros Estados son especialmente frecuentes por el empleo de un punto de conexión particular (residencia de los causahabientes) frente al elegido mayoritariamente por el resto de Estados miembros (residencia del causante).

La corrección de esta doble imposición no ha encontrado una respuesta eficiente ni en el Tribunal de Justicia, que ha respaldado su compatibilidad con el derecho de la Unión, ni en los convenios para evitar la doble imposición, pues el modelo de convenio de 1982 apenas ha inspirado la firma de convenios sobre sucesiones, ni en los mecanismos unilaterales de los Estados miembros, con severas carencias fruto de su descoordinación.

Ante este escenario, la Unión Europea ha impulsado diferentes propuestas para eliminar la doble imposición en las sucesiones transfronterizas. Tras valorar críticamente la viabilidad jurídica y política de las mismas, formularemos la que consideramos la mejor opción para poner punto final a esta *frontera invisible* que desalienta la movilidad de los ciudadanos.

Palabras clave: sucesiones transfronterizas; doble imposición; puntos de conexión; convenio multilateral.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 26-09-2017

THE ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION IN CROSS-BORDER SUCCESSIONS: AN IMPOSSIBLE MISSION?

José Miguel Martín Rodríguez

ABSTRACT

EU citizens are exposed to serious risk of double taxation if they are involved in a cross-border succession. In the case of Spain the collisions with other States are particularly frequent due the use of a particular connecting criterion (residence of the successors) against the one chosen mostly by other Member States (residence of the deceased). The correction of this double taxation has not found an efficient response neither in the Court of Justice, which has backed its compatibility with the law of the Union; nor in the Double Tax Conventions, since the 1982 Model of Convention has not inspired enough agreements on this field. Moreover, the unilateral mechanisms of the Member States have severe deficiencies resulting from their lack of coordination. Given this scenario, the European Union has promoted different proposals to eliminate double taxation in cross-border successions.

After assessing the legal and political viability of these initiatives critically, we select what might be the best choice to put an end to this invisible border that discourages the mobility of citizens.

Keywords: cross-border successions; double taxation; connecting criterion; multilateral convention.

Sumario

1. Justificación y delimitación del estudio
2. Las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea
3. La doble imposición en las sucesiones transfronterizas
 - 3.1. La doble imposición internacional en materia sucesoria
 - 3.2. La posición de la Unión Europea en relación con la doble imposición
4. ¿Qué provoca las situaciones de doble imposición en el ámbito sucesorio?
 - 4.1. La situación de los impuestos sucesorios en la Unión Europea
 - 4.2. Los criterios de conexión en los impuestos sucesorios
 - 4.3. Los problemas derivados de la particularidad de nuestro criterio de conexión
5. Los mecanismos convencionales para eliminar la doble imposición
 - 5.1. Los instrumentos convencionales: el modelo OCDE 1982
 - 5.1.1. Ámbito de aplicación del convenio
 - 5.1.2. Criterios de conexión y distribución del poder tributario
 - 5.1.3. Métodos para evitar la doble imposición
 - 5.2. El impacto del modelo OCDE en España y sus restantes convenios
6. La (in)suficiencia de los mecanismos internos para corregir la doble imposición
 - 6.1. La deducción por doble imposición internacional en la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones
 - 6.2. La deducción por doble imposición internacional en los restantes Estados miembros
 - 6.2.1. Alemania
 - 6.2.2. Bélgica
 - 6.2.3. Francia
 - 6.2.4. Italia
 - 6.2.5. Países Bajos
 - 6.2.6. Reino Unido
 - 6.3. La persistencia de situaciones de doble imposición entre España y los demás Estados miembros

7. Propuestas en el seno de la Unión Europea para eliminar la doble imposición en las sucesiones transfronterizas

- 7.1. Las iniciativas del año 2011: Recomendación (UE) 2011/856 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones
- 7.2. El informe del grupo de expertos del año 2015 «Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU»

8. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación de Excelencia SEJ-7089 «Las sucesiones transfronterizas en la Unión Europea: problemas jurídicos y régimen fiscal (Proyecto SUCTRUE)», financiado por la Consejería de Economía, Innovación y Ciencia de la Junta de Andalucía (convocatoria 2011), del que es investigador principal Jesús Ramos Prieto. La investigación fue completada durante la estancia realizada en el Instituto de Estudios Fiscales bajo el amparo de dicho proyecto. Mi agradecimiento más sincero a la Dra. Cristina García-Herrera Blanco, al Dr. Álvaro del Blanco García y a Dña. Petra Pacheco Fuentes por su inestimable ayuda y abrumadora hospitalidad.

1. JUSTIFICACIÓN Y DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO

Existen pocos impuestos que hayan estado más expuestos a los vaivenes de la opinión pública en España que el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD). En los últimos años especialmente, el impuesto con peor prensa de nuestro sistema tributario ha sido objeto de furibundas campañas que promueven su eliminación o, al menos, su reforma en profundidad.

Tienen mucho que ver las clamorosas diferencias entre comunidades autónomas, fruto del ejercicio (¿legítimo?) de las competencias normativas cedidas a partir del año 1996 y los elevados tipos que configuran un impuesto muy agresivo con la capacidad económica gravada. El resultado no son solo los indeseables agravios comparativos entre ciudadanos de diferentes regiones, sino el desplazamiento de inversiones y personas a aquellas comunidades con mayores beneficios fiscales.

Al margen de posicionarnos claramente a favor de cambios importantes en el impuesto (que no su eliminación) en la línea que viene apuntando la doctrina, en este trabajo nos vamos a centrar en la problemática fiscal generada por aquellas sucesiones con un componente internacional, las denominadas sucesiones transfronterizas, más concretamente, aquellas circunscritas al ámbito de la Unión Europea (UE).

Como se han ocupado de resaltar varios trabajos y documentos oficiales, la importancia cuantitativa de los impuestos sobre sucesiones respecto al total de la recaudación tributaria en la UE apenas alcanza el 0,5 %¹. No obstante, la concentración de este gravamen en un número limitado de sujetos cada año intensifica su potencial distorsionador, especialmente en situaciones transfronterizas.

La preocupación de la UE por esta materia, a la que ha dedicado ya diferentes iniciativas, estriba en la existencia de dos problemas fundamentales: la potencial discriminación de no residentes con vulneración de libertades fundamentales generadas por algunas normativas nacionales y los problemas de doble o incluso multiimposición provocados por la colisión de poderes tributarios de varios Estados miembros (EM) sin mecanismos efectivos para su corrección².

¹ MAISTO, G.: «General report», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association, 2010, págs. 32-34; COPENHAGEN ECONOMICS: *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, 2011, pág. 12; Comunicación COM(2011) 864, «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», pág. 5.

² Tal y como advertía en el año 2012 el entonces comisario Algirdas Šemeta, justificando las iniciativas comunitarias contra esta doble imposición que analizaremos: «Inheritance taxes can, if applied by several member states simultaneously, quickly reach a very high level overall, even if no single member state involved applies a high level». ŠEMETA, A.: «EU Commission tackles IHT cross-border obstacles», *STEP Journal*, 2012, marzo, págs. 16-17.

En materia de no discriminación, la Comisión ha desarrollado en los últimos 15 años una intensa actividad denunciando aquellos elementos de las normativas nacionales que podían vulnerar las libertades fundamentales. Como resultado de este esfuerzo, son varios los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que ha creado una consolidada jurisprudencia que ha condenado a los EM infractores, casos a los que hay que sumar aquellos en que los EM han modificado su normativa en fases preliminares del proceso de denuncia.

El principal «pero» que podemos poner a esta jurisprudencia es, a su vez, tal vez no por casualidad, el segundo problema principal que afrontan las sucesiones europeas con elementos transfronterizos: las situaciones de doble imposición. Así es, el TJUE, siguiendo una línea jurisprudencial que enjuiciamos errónea, ha considerado que no le corresponde valorar los problemas surgidos por la posible doble imposición en materia sucesoria generada por el ejercicio en paralelo de dos poderes tributarios (STJUE de 12 de febrero de 2009, caso *Block*, asunto C-67/08 –NFJ031324–).

España ha sido y es protagonista en ambos frentes, no discriminación y doble imposición. En relación con el primero, es sabido por todos que España fue condenada por el TJUE en su archiconocida Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12 –NFJ054901–) por impedir a los no residentes acceder a los beneficios recogidos en las normas autonómicas³.

En materia de doble imposición, el papel de España es aún más relevante. En primer lugar, era uno de los dos EM implicados, junto con Alemania, en el citado caso *Block* en el que el TJUE admitió que la inexistencia de mecanismos para corregir la doble imposición en Alemania de bienes ya gravados en España no era incompatible con el derecho de la UE. Además, a pesar de las disparidades regionales, seguimos siendo un Estado con un ISD elevado respecto a la media de la Unión, hecho que incrementa el impacto de las situaciones de doble imposición. Lo que es más importante: España es un destino frecuente de residentes con elevados recursos de otros EM (la mayoría de ellos, con sus propios impuestos sobre sucesiones), y de avanzada edad, que deciden pasar en mejores condiciones sus últimos años de vida y realizan importantes inversiones⁴. A todo ello le debemos sumar que España emplea un punto de conexión diferente a la mayoría de los Estados de nuestro entorno y que apenas contamos con tres convenios, con limitaciones propias además, para evitar la doble imposición en materia de sucesiones (Francia, Grecia y Suecia). El resultado es un *cóctel explosivo* que nos sitúa en el epicentro de un gran número de situaciones de doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la UE.

Por todos estos factores, consideramos oportuno dedicar un estudio en profundidad a estas situaciones con especial atención al papel de España, exponiendo la problemática actual, exami-

³ Esta sentencia ha hecho correr ríos de tinta en nuestra doctrina y no vamos a ahondar en ella más allá de esta breve mención. No obstante, es un claro ejemplo de que las propias situaciones de doble imposición en España estarán claramente condicionadas por la normativa autonómica a la que se vincule la sujeción por obligación real.

⁴ COPENHAGUEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 12.

nando los mecanismos existentes para su corrección y valorando las propuestas para su eliminación desde la doctrina y las instituciones europeas.

2. LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Antes de profundizar en los problemas concretos de doble imposición, consideramos oportuno delimitar el propio concepto de sucesión transfronteriza. Una sucesión recibirá el apelativo de transfronteriza cuando, en atención a los diferentes puntos de conexión que emplean los EM, podamos entender que existen personas (causante o causahabiente) o bienes y derechos de la herencia vinculados a diferentes EM.

Desde un punto de vista cuantitativo, estamos ante un fenómeno de importancia relativa, pero con una tendencia claramente creciente en el contexto de la UE. Tal y como advierten los documentos de la Comisión, la eliminación de fronteras físicas entre los EM y la consagración de las libertades comunitarias ha propiciado que aproximadamente 15 millones de ciudadanos residan en un EM diferente al de su nacimiento. Más allá de estos traslados de residencia permanentes, el número de ciudadanos de la UE con bienes inmuebles (principalmente, segundas residencias) también va en aumento. A la vista de estos números y del carácter inevitable de la muerte, el número de sucesiones transfronterizas en la UE no puede hacer sino incrementar. Según diferentes estimaciones, algunas de la propia Comisión Europea, actualmente podemos superar las 500.000 sucesiones transfronterizas anuales dentro de la UE⁵.

En un plano jurídico, las sucesiones transfronterizas plantean dos cuestiones fundamentales: la primera es determinar la ley sucesoria que se aplicará para regular los aspectos «jurídico-privados» de la misma. La publicación del Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, soluciona gran parte de los problemas provocados por la falta de armonización de las normativas nacionales⁶. La segunda es practicar las liquidaciones tributarias correspondientes en función de las figuras impositivas que gravan la transferencia de patrimonio a los causahabientes. Cuando varios Estados aplican simultáneamente su poder tributario sobre una misma herencia pueden producirse situaciones de doble imposición. La eficiencia de los me-

⁵ Ya en el año 2009, el documento de trabajo de los servicios de la Comisión que acompañaba a la propuesta del que sería posteriormente el Reglamento (UE) n.º 650/2012 (COM(2009) 154 final) (SEC(2009) 410) cifró en 450.000 las sucesiones transfronterizas anuales estimando que entre un 9 y un 10% de las herencias tienen un componente transfronterizo. Dado que el número de muertes se situó en el año 2015 en 5,2 millones, las sucesiones se habrán incrementado en una proporción similar, máxime ante el incremento en la movilidad de los ciudadanos.

⁶ Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo. Este reglamento ofrece una regulación completa de las sucesiones internacionales y se ocupa de tres pilares fundamentales: competencia judicial internacional, ley aplicable, y reconocimiento y ejecución de las resoluciones extranjeras.

canismos para su eliminación conecta directamente con el funcionamiento de un mercado interior de personas, objetivo fundamental para la construcción de un espacio común de convivencia.

Con el propósito de ser concisos en este estudio vamos a centrarnos exclusivamente en los impuestos sobre sucesiones en la UE, en sus distintos formatos, obviando los impuestos sobre las transmisiones gratuitas *inter vivos*⁷. Antes de examinar cómo se genera la doble imposición en estas sucesiones, vamos a realizar unos breves apuntes sobre el propio concepto de doble imposición.

3. LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

Brevemente, pasamos a situar el concepto de doble imposición internacional del que partiremos en este trabajo, con especial atención a la posición de la UE respecto a la incidencia de este fenómeno en las sucesiones transfronterizas.

3.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA SUCESORIA

Entendemos que existe doble imposición internacional, en palabras de SAINZ DE BUJANDA, «cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo periodo o evento»⁸. Dentro de este concepto debemos separar, a su vez, la doble imposición jurídica de la económica.

En el primer caso, una misma persona es gravada por una misma capacidad económica en diferentes Estados; en el segundo, en cambio, varias personas son gravadas en diferentes Estados por la misma capacidad objeto de gravamen. Nuestro estudio se centrará en la doble imposición jurídica provocada en la persona del heredero (o legatario o cualquier figura equivalente que recibe bienes o derechos por vía sucesoria en los diferentes ordenamientos jurídicos). A este respecto corresponde situar las características particulares de la doble imposición en las sucesiones transfronterizas.

Un primer problema puede ser la diferente concepción de los tributos sobre las sucesiones, algunos de los cuales tienen como sujeto pasivo el patrimonio del causante, como sucede en el

⁷ Eliminar de la ecuación de la doble imposición los impuestos sobre transmisiones gratuitas *inter vivos* (donaciones) puede resultar en principio un tanto artificial; de hecho, el propio modelo de convenio de la OCDE de 1982 para evitar la doble imposición en este campo tiene como título «Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts». No obstante, dado el espectro limitado del trabajo, exigiría un análisis que nos impediría profundizar en los elementos propios de las sucesiones; además, en el seno de la UE, el foco se ha situado sobre las herencias. Igualmente, con afán de simplificar, hablaremos en adelante de herederos en lugar de causahabientes para aglutinar a todos aquellos que perciben elementos del caudal hereditario y nos referiremos a los bienes de la herencia en general, a pesar de que estas pueden estar integradas por bienes y derechos de todo tipo.

⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de derecho financiero*, 10.ª ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 57.

Reino Unido, mientras que en la mayoría de los Estados, el sujeto pasivo son los herederos o legatarios. ¿Entenderíamos entonces que no existe una concurrencia de sujetos gravados y que no existe doble imposición? Realmente es una cuestión que se dilucida en el ámbito interno de cada Estado en atención a su propia concepción de los mecanismos para corregir la doble imposición⁹. A nuestro modo de ver, resulta evidente que un gravamen sobre la masa que posteriormente se repite en los herederos constituye una doble imposición.

El otro problema lógico en un contexto internacional es la diferente naturaleza de los tributos que gravan las sucesiones¹⁰. ¿Qué debe entenderse por un tributo análogo? Al respecto, debemos mantener una concepción amplia en materia de sucesiones dado que no existe entre los EM la proximidad entre figuras que sí existe en materia de impuestos sobre la renta o sobre sociedades. Dentro de esta analogía, por tanto, debemos entender incluidos aquellos tributos cuyo hecho imponible esté vinculado a la sucesión por causa de muerte¹¹.

Como podremos comprobar, las dos formas principales de doble imposición jurídica están conectadas con la interferencia entre los criterios o puntos de conexión elegidos por los Estados para gravar las sucesiones. En primer lugar, se produce una doble imposición jurídica «universal o ilimitada» cuando dos Estados aplican simultáneamente el gravamen universal sobre todos los bienes de una misma herencia por entender ambos que se cumple el criterio de conexión necesario. Por otro lado, existirá una doble imposición jurídica «limitada» por la coincidencia del poder de imposición universal de un Estado (el de residencia del heredero en el caso de España, el de residencia del causante en la mayoría) con un gravamen de carácter territorial (*situs*) circunscrito a los bienes o derechos situados en el territorio de otro Estado sin vinculación personal con la herencia¹².

⁹ De cualquier forma, debemos entender en un plano teórico que en este caso existiría doble imposición dado que, al gravar el caudal relicto, los propios herederos se ven directamente afectados por el menor valor de la porción hereditaria. Debemos considerar que existe identidad en el supuesto de hecho gravado y, por tanto, deben activarse los mecanismos para su corrección.

¹⁰ Como advertimos anteriormente, no vamos a examinar los posibles efectos de doble imposición ocasionados por confluencia de un nuevo gravamen con ocasión de la muerte sobre donaciones vinculadas a la herencia que pudieron tributar o no en su momento. En Francia, por ejemplo, las donaciones realizadas en los seis años anteriores a la herencia se incluyen en el caudal hereditario si no tributaron como donación por aplicarse algún beneficio fiscal. En el caso de España, el artículo 30 de la Ley 29/1987 prevé la acumulación de donaciones al caudal hereditario cuando el donatario suceda al donante en un plazo de cuatro años desde la donación a efectos del cálculo del tipo correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

¹¹ Al respecto, el modelo de convenio de la OCDE de 1982 indica en su artículo 2 que quedan cubiertos bajo el convenio todos los impuestos aplicados por un Estado o sus subdivisiones territoriales independientemente de la manera en que sean exigidos. Incluye en este elenco los que gravan el corpus de la herencia, los que gravan las transferencias de bienes hereditarios o las donaciones *mortis causa*. A pesar de esta flexibilidad, por seguridad jurídica el modelo propone en el artículo 2.3 un catálogo de impuestos incluidos en el marco del convenio.

¹² NAVEZ, E.-J.: «La doublé imposition internationale et les méthodes d'évitement», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant, 2011, págs. 34-35.

3.2. LA POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA DOBLE IMPOSICIÓN

La posición de la UE en materia de doble imposición, a pesar de haber sido señalado como uno de los mayores problemas en la construcción del mercado interior y en el ejercicio de la libre circulación de personas¹³, está marcada por la laxa jurisprudencia del TJUE respecto a su obligada eliminación. En un primer momento, en la Sentencia del caso *Gilly* (12 de mayo de 1998, asunto C-336/96 –NFJ006196–), el TJUE ya admitió que los EM podían determinar libremente las reglas de distribución de la potestad impositiva en la negociación de sus convenios de doble imposición (CDI) y que las situaciones de discriminación, de doble imposición u obstáculos a las libertades fundamentales, fruto de los mismos, no serían necesariamente incompatibles con el derecho de la Unión.

Una década después, en el ámbito específico de los impuestos sobre sucesiones, mantuvo esta misma posición en la Sentencia del caso *Block* (12 de febrero de 2009, asunto C-67/08), declarando la compatibilidad con la libre circulación de capitales de una normativa nacional (como la alemana) que no preveía mecanismos para evitar la doble imposición provocada por la colisión de poderes impositivos (con España en este caso) en una herencia transfronteriza.

En definitiva, los Estados tienen libertad para configurar los criterios de conexión para exigir los impuestos sobre sucesiones y, al hacerlo, no están obligados a adaptar sus sistemas a los de los demás Estados, corrigiendo la doble (o multi) imposición que pueda surgir por el ejercicio en paralelo de sus potestades tributarias, independientemente del volumen de esta superposición impositiva¹⁴. Es evidente que esta postura supone un claro obstáculo para que las instituciones europeas puedan imponer a los Estados medidas correctoras de la doble imposición¹⁵.

4. ¿QUÉ PROVOCA LAS SITUACIONES DE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO SUCESORIO?

Como premisa de partida, existirá doble imposición internacional cuando dos jurisdicciones pretenden ejercer al mismo tiempo su poder tributario sobre una misma materia imponible.

¹³ A pesar de la desaparición del artículo 293 del TCE, relativo a la eliminación de la doble imposición en el actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), consideramos que siguen teniendo plena vigencia las palabras del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en las conclusiones al caso *D* (asunto C-376/03, párr. 87): «la circunstancia de que un hecho imponible sea susceptible de gravarse dos veces constituye el más serio obstáculo para que los sujetos de derecho y sus capitales trasciendan las fronteras interiores».

¹⁴ La propia abogada general Kokkot, en las conclusiones al caso *Geurts-Vogten* (asunto C-464/05, nota al pie 37), se plantea cuál sería la postura del TJUE ante una situación de flagrante sobreimposición, dado que realmente nunca ha entrado a valorar el impacto concreto de la doble imposición provocada por el ejercicio en paralelo de dos poderes tributarios y si está podría resultar contraria al derecho de la UE.

¹⁵ MARTÍN ROMÁN, J. y BLANCO GARCÍA, A. DEL: «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, núm. 151, 2014, pág. 124.

Por tanto, solo estarán implicados en situaciones de doble imposición aquellos Estados que de un modo u otro mantienen un gravamen sobre las herencias.

4.1. LA SITUACIÓN DE LOS IMPUESTOS SUCESORIOS EN LA UNIÓN EUROPEA

En la UE no existe la más mínima armonización entre los impuestos sobre sucesiones de los EM aunque sí se puede observar en los últimos años una cierta tendencia hacia su reducción o incluso derogación¹⁶. Como resultado de ello, actualmente existen nada menos que diez EM que no imponen ningún impuesto sobre las sucesiones¹⁷. Entre los restantes EM que tienen estos impuestos en vigor, solo en nueve tiene carácter progresivo y con verdadero potencial recaudatorio¹⁸. En el resto, nos encontramos ante impuestos residuales de escaso importe. Ante este panorama, es evidente que los problemas de doble imposición se concentran en esos nueve Estados y en especial entre aquellos en los que existe un importante flujo de ciudadanos que cambian su residencia¹⁹.

Con el fin de resultar sintéticos y que el trabajo pueda, dentro de sus limitaciones de espacio, profundizar en las situaciones de doble imposición más importantes, nos vamos a centrar en el análisis de siete EM representativos conforme a tres factores relevantes: la población, la existencia de gravámenes sobre las herencias y, por último, los especiales vínculos económicos y migratorios con España. Los Estados elegidos son: Bélgica, Francia, Reino Unido²⁰, Países Bajos, Alemania, Italia y, por supuesto, España.

¹⁶ MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, págs. 28-29. La Comunicación COM(2011) 864 final, de 15 de diciembre de 2011, de la Comisión, «Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU» (pág. 3), ya señalaba dos motivos que podían haber influido en este descenso de la presión fiscal sobre las herencias: la elusión practicada por los grandes patrimonios que hacía recaer en la práctica el gravamen sobre las clases medias y la percepción de que se incurre en una injusta doble imposición al gravar, con ocasión de su obligada transmisión por causa de muerte, una riqueza que ya fue gravada en vida del causante.

¹⁷ Es el caso de Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Rumanía, Eslovaquia, Suecia, la República Checa y Portugal. La derogación del impuesto en Portugal en el año 2004 provocó de hecho un incremento significativo de las inversiones inmobiliarias como estrategia de planificación sucesoria. *Vid.* FERNANDES FERREIRA, R. M. y RESPICIO GONÇALVES, M.: «Portugal», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 643.

¹⁸ Así sucede en Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos, el Reino Unido y España.

¹⁹ Como advertimos anteriormente, España, con uno de los impuestos más elevados de la UE y como gran destino de retirada de ciudadanos de otros EM, aparece así como el coprotagonista en un gran número de sucesiones transfronterizas con potenciales situaciones de doble imposición.

²⁰ Los efectos del *brexit* no harán sino incrementar los problemas en las sucesiones transfronterizas, por lo que, aunque dejará de forma parte de la UE, consideramos oportuno realizar el análisis del Reino Unido por los importantes vínculos con España.

4.2. LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN EN LOS IMPUESTOS SUCESORIOS

El primer problema, como apuntamos anteriormente, es que los EM emplean generalmente dos criterios de forma simultánea para vincular las herencias a su poder tributario: uno, personal (residencia, domicilio, nacionalidad, etc.), que abarca la totalidad de los bienes y derechos independientemente de su localización (*unlimited tax liability*), y otro, territorial, conforme al cual solo se gravan los bienes o derechos situados en su territorio (*situs*) cuando no existe sujeción personal²¹.

La coexistencia de estos criterios provoca la situación de doble imposición más frecuente: cuando un Estado grava la totalidad de los bienes y derechos de una herencia o del heredero conforme al criterio personal y aquel donde están situados algunos de los bienes o derechos grava estos paralelamente conforme al criterio territorial²². Eso sí, tal vez por ser el problema de doble imposición más frecuente, es el que tiene mecanismos de corrección más eficientes, como podremos comprobar²³.

En el caso de los EM seleccionados para nuestro estudio, todos, a excepción de los Países Bajos, que no aplica el criterio territorial, emplean simultáneamente ambos puntos de conexión (véase **cuadro 1**). En la práctica, por tanto, son muy frecuentes las situaciones cruzadas de doble imposición por esta coexistencia de criterios²⁴.

Otra forma posible de doble imposición es la provocada cuando dos EM consideran, por aplicación de sus respectivos criterios de conexión, que una herencia está sujeta de forma universal en ambos. Esta es, sin duda, la colisión más grave, al provocar la citada doble imposición «universal» o ilimitada, y tiene como origen principal el empleo por algunos EM, simultáneamente a la residencia del causante, de un criterio de conexión amplio que también abarca al heredero (el caso de Alemania o Francia) o la aplicación de reglas de extensión de la conexión personal (*deemed residence* o *domicile*) a sus nacionales después de haberse trasladado a otro EM (Alemania, Países Bajos o Reino Unido)²⁵.

²¹ Realidad advertida hace ya cuarenta años por ARCO RUETE, L. DEL: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977, pág. 48.

²² COPENHAGEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 9.

²³ NAVEZ, E.-J., *op. cit.*, págs. 30-31.

²⁴ El estudio de Copenhagen Economics estimaba ya en el año 2010 entre 32.500 y 44.000 las sucesiones anuales en la UE con inmuebles en otros Estados miembros, situación que podría desembocar en este supuesto de doble imposición.

²⁵ También es posible que los matices en la definición de los propios conceptos de residencia y domicilio en cada EM puedan provocar esta colisión, al entender dos EM que un mismo causante o heredero es residente o tiene su domicilio en ambos. Igualmente, las diferentes reglas de localización de bienes y derechos pueden provocar también que dos EM consideren simultáneamente que un bien o derecho está situado en su territorio. Esta situación es especialmente frecuente respecto a los bienes intangibles, los depósitos bancarios o las acciones representativas de sociedades cuyo principal activo son bienes inmuebles. COPENHAGEN ECONOMICS, *op. cit.*, pág. 37.

Cuadro 1. Criterios de conexión en los EM

EM	Criterio de conexión personal	Criterio territorial
Alemania	Residencia y domicilio del causante y de los herederos (1)	Sí
Bélgica	Residencia del causante (2)	Solo inmuebles (3)
España	Residencia de los herederos (4)	Sí
Francia	Domicilio del causante y de los herederos (5)	Sí
Italia	Residencia del causante (6)	Sí
Países Bajos	Residencia o nacionalidad del causante (7)	No (8)
Reino Unido	Domicilio del causante (9)	Sí

(1) Alemania es el Estado que aplica un criterio de sujeción personal más amplio provocando la tributación mundial por todos los bienes y derechos en las herencias cuyo causante tuvieran su residencia o domicilio en Alemania y, asimismo, sobre los bienes y derechos recibidos por herederos que tengan su residencia o domicilio en Alemania. Conforme al derecho alemán, se entiende por residencia la posesión de una vivienda (o parte de la misma) con vocación de mantenerla y utilizarla, incluso una segunda residencia; es decir, este concepto de residencia es independiente del tiempo de las estancias efectivas. El domicilio, en cambio, puede asimilarse más a la residencia fiscal habitual ya que hace mención a la estancia en Alemania por un periodo superior a seis meses. Vid. WATRIN, C.: «Germany», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 394-395. No solo eso, Alemania aplica también una cláusula antiabuso (*deemed residence*) que extiende la aplicación de la legislación alemana durante cinco años a sus nacionales después de abandonar la residencia en Alemania. Este plazo será ampliable hasta diez años si en los diez años anteriores durante al menos cinco años estaban sujetos a tributación universal en Alemania y ahora son residentes en un territorio con una tributación inferior a dos tercios de la alemana o no son residentes en ningún territorio. Vid. MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S.: «Case Study: On Possible Double Taxation and Other Problems affecting the Free Movement of Persons and Capital within Europe resulting from Inheritance Tax, illustrated by the Example Germany/Spain», *European Taxation*, 2009, pág. 453.

(2) Artículos 1 y 15 del *Codes des droits de succession*. Aunque de forma literal el artículo 1 habla de *domicile*, para entender quiénes son los *habitant du Royaume* (habitantes del Reino) sujetos, en la práctica estamos ante un concepto similar al de residencia fiscal empleado para los impuestos sobre la renta y en el derecho de la UE. MAGNUS, F. y NAVEZ, E.-J.: «La répartition du pouvoir d'imposition des donations et des successions transfrontalières. Articulation des principes internationaux, communautaires et belges», *Revue du Notariat Belge*, núm. 1, 2010, pág. 10. No debe confundirse así con el concepto de domicilio en el *Common Law*.

(3) Artículo 18 del *Codes des droits de succession*. Solo serán gravados los bienes inmuebles que el difunto tuviera en Bélgica.

(4) Artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

(5) Artículo 750 ter del *Code général des impôts*. Hasta el año 1999 solo se aplicaba como criterio el domicilio del causante pero, desde entonces, se ha extendido también la sujeción personal al domicilio de los herederos (cuando el causante no tenga domicilio en Francia) aunque con una importante condición: siempre y cuando tuvieran su domicilio en Francia al menos seis de los diez años anteriores a la herencia. Vid. LACOURT, A.: «La fiscalité des donations et des successions en droit français. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 307. El domicilio fiscal viene definido en el artículo 4 B del propio *Code général des impôts* en términos muy similares al de residencia fiscal en nuestra normativa interna.

(6) Artículo 2 del *Decreto legislativo de 31 de ottobre de 1990*, n. 346, *testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*.

(7) La residencia en el derecho holandés se determina conforme a un conjunto de hechos y circunstancias y no de forma taxativa, de modo que no existe una definición concreta del concepto. Entre los elementos «de hecho» que serán tenidos en cuenta para configurar la residencia, la jurisprudencia destaca, entre otros, la existencia de una vivienda permanente, el lugar de trabajo, la residencia de la familia, el lugar donde los niños van al colegio, o la nacionalidad. RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F.: «Netherlands»,

.../...

.../...

en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 568-569. En relación con los nacionales holandeses que, en principio, dejan de ser residentes, se aplica un concepto de residencia extendida o presunta (*deemed residence*), conforme al cual, su sucesión seguirá estando sujeta en los Países Bajos si en el momento del fallecimiento sigue siendo nacional holandés y han transcurrido menos de diez años desde su salida.

- (8) De forma totalmente excepcional en el marco comparado, los Países Bajos, desde el año 2010, no gravan las adquisiciones hereditarias de bienes situados en su territorio cuando el causante no sea residente.
- (9) El concepto de domicilio propio del *Common Law* adquiere especial relevancia en el ámbito del *inheritance tax* en el Reino Unido. En principio, debemos entender por domicilio de elección el lugar de vivienda habitual (*permanent home*), lo que plantea especiales problemas interpretativos por su colisión con el concepto de residencia más propio del *Civil Law*. Por poner un ejemplo, dado que los británicos deben tener un domicilio (y solo uno), si se trasladan al extranjero, pero no cambian su domicilio, seguirán teniendo el Reino Unido como su domicilio de nacimiento. El aspecto más importante por los problemas que genera es el *deemed domicile* o domicilio presunto, que, conforme al artículo 267 (1) del *Inheritance Tax Act*, extiende la sujeción al *inheritance tax* a dos situaciones. La primera, a aquel que hubiera perdido su condición de domiciliado en el Reino Unido en los tres años inmediatamente anteriores, con el claro propósito de retrasar los posibles efectos del cambio de domicilio. La segunda, aquel que hubiera tenido la condición de residente en el Reino Unido (una concepción amplia conforme al *Common Law*), al menos, diecisiete de los últimos veinte años fiscales. Con esta última presunción quedan gravadas sucesiones de sujetos que, a pesar de no tener su domicilio en el Reino Unido, tienen vínculos de residencia con el país durante muchos años. Vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015. Un aspecto importante es que desde abril de 2013 los esposos pueden elegir el domicilio británico si su cónyuge llevara domiciliado al menos siete años en el Reino Unido en el momento de realizar la elección (también en caso de fallecimiento).

Fuente: elaboración propia a partir de normativas nacionales y la bibliografía indicada.

Como podemos comprobar en el cuadro, el caso de España es particular (casi demencial), pues mantenemos un punto de conexión personal (residencia de los herederos) totalmente inverso al resto de EM. Esta circunstancia va a provocar en multitud de ocasiones una doble imposición «universal» de la sucesión cuando el heredero resida en España y el causante en otro EM.

En el **cuadro 2** a continuación realizamos una explicación sintética de estas posibles situaciones de doble imposición partiendo de una serie de premisas²⁶.

²⁶ 1. En las herencias sintetizadas en el cuadro entenderemos que, o bien el causante, o bien, los herederos tienen vínculo personal con España (residencia en este caso) y, a su vez, con otro EM, entendiéndose que se cumple también el criterio personal respectivo (residencia o domicilio). Dado el carácter sintético del cuadro no podemos contemplar la situación en que causante y heredero residen a su vez en un mismo EM y, a su vez, alguno de ellos en otro EM. En cambio, sí consideramos posible que los dos EM entiendan a la vez que se cumple el mismo criterio de conexión (residencia del causante, por ejemplo) en ambos.

2. Dado el carácter bilateral del cuadro, no contemplamos la posibilidad de que varios EM aprecien que una persona tiene vínculos simultáneos con todos ellos. Un ejemplo podría ser un nacional holandés (sujeto por aplicación de su regla de *deemed residence*) que ha desarrollado su vida en el Reino Unido donde tiene su domicilio pero que actualmente residía en Bélgica, donde ha fallecido. Los tres Estados gravarán la herencia en su totalidad por cumplirse el vínculo personal con el causante y, en el caso de que el heredero esté en España, la colisión sería a cuatro bandas.

3. No examinamos con carácter general las situaciones de doble imposición provocadas por aplicación del gravamen territorial y el gravamen universal de forma simultánea. Solo advertimos de la tributación territorial (obligación real) en aquellas situaciones en las que potencialmente ninguno de los dos EM gravaría la herencia de forma universal.

Cuadro 2. Estado que gravará la sucesión en función de los vínculos personales con causante y herederos. Sucesiones entre España y otro EM

EM de residencia		Reino Unido		Alemania		Francia	
		Causante	Heredero	Causante	Heredero	Causante	Heredero
España	Causante	Reino Unido	Obligación real cada EM	Alemania	Alemania	Francia	Francia
	Heredero	X_1	España	X_1	X_2	X_1	X_2

EM de residencia		Italia		Bélgica		Países Bajos	
		Causante	Heredero	Causante	Heredero	Causante	Heredero
España	Causante	Italia	Obligación real cada EM	Bélgica	Obligación real cada EM	Países Bajos	Obligación real solo España
	Heredero	X_1	España	X_1	España	X_1	España

Fuente: elaboración propia a partir de normativas nacionales y la bibliografía indicada.

El cuadro 2 se interpreta del siguiente modo:

- Las potenciales situaciones de doble imposición serán marcadas con una X ; no obstante, distinguiremos dos niveles. En el primero de ellos, señalado con X_1 , la doble imposición que se genera por el empleo de diferentes sujetos como vínculo de conexión (herederos en España, causante en otro EM), es el caso de doble imposición universal más habitual en las sucesiones transfronterizas en España. En cambio, marcaremos con X_2 las situaciones en las que la doble imposición potencial se produce porque ambos Estados consideran cumplido simultáneamente el mismo criterio de conexión personal (sucede con Francia y Alemania porque también emplean la residencia del heredero).
- De este modo, el primer recuadro (arriba a la izquierda), por ejemplo, describe una herencia en la que el causante sea residente en España y tenga a su vez su domicilio en el Reino Unido. En este caso, la herencia solo tributará por sujeción universal en el Reino Unido, no existiendo en principio doble imposición universal. En el recuadro inferior, en cambio, si un heredero reside en España y el causante tiene su domicilio en el Reino Unido, sí existirá doble imposición universal por la aplicación criterios de conexión sobre personas diferentes (X_1).

4.3. LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA PARTICULARIDAD DE NUESTRO CRITERIO DE CONEXIÓN

De la información sintetizada en los cuadros podemos extraer, como primera conclusión, que uno de los pocos elementos comunes en la tributación de las sucesiones en la UE es que casi todos los EM emplean a la vez un criterio de conexión personal, con una clara vocación de atraer a la jurisdicción, conforme a un principio de sujeción fiscal ilimitada, todos los bienes o derechos de la herencia independientemente de su localización, y un criterio territorial, que grava en paralelo los bienes o derechos localizados en un territorio cuando no existe vinculación personal.

Igualmente, podemos comprobar que el principal núcleo de conflictos de doble imposición provocados en las sucesiones transfronterizas con España estriba en que somos el único EM de los analizados que emplea como único punto de conexión personal la residencia de los herederos (Francia y Alemania los simultanean con otros). Los demás EM examinados suelen tomar como referencia al causante tal y como está previsto en el artículo 1 del Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones de la OCDE que data del año 1982, cinco años antes a la aprobación de la Ley 29/1987. ¿Por qué España no se adaptó a dicho modelo empleando también la residencia del causante?

Es un misterio. La realidad es que el proyecto de ley de sucesiones y donaciones publicado en el Boletín Oficial del Congreso el 11 de enero de 1978 (dentro de los Pactos de la Moncloa) sí recogía en su artículo 2.1, como criterio de conexión personal, la residencia del causante²⁷. No solo eso, en su exposición de motivos admitía que este cambio respecto a la legislación española anterior (que empleaba la nacionalidad) suponía «un entronque, sin duda necesario, con la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los convenios suscritos por España para evitar la doble imposición».

Nueve años después, sin embargo, la exposición de motivos de la Ley 29/1987 copiaba y pegaba estas mismas palabras para hacer referencia a un criterio de conexión personal que, lejos de mantener la línea del modelo de la OCDE de 1982 y de los (pocos) CDI firmados por España²⁸, introducía el criterio inverso de la residencia de los herederos, lo que multiplicaría las colisiones entre ordenamientos.

En nuestra opinión, este severo defecto técnico puede tener su origen en la eliminación del artículo 2, sobre «Ámbito de aplicación territorial» del impuesto, tal y como se plasmaba en el

²⁷ Artículo 2.1. El impuesto se exigirá:

«a) En las adquisiciones *mortis causa*:

1.º Cuando el causante tuviera su residencia habitual en España, por las transmisiones de todos sus bienes y derechos, excepto los inmuebles situados en el extranjero».

²⁸ Por ejemplo, en el CDI con Francia, firmado en 1963 y publicado en el BOE en 1964, se identifica claramente como criterio de conexión principal el Estado en que el causante fuera residente en el momento de su muerte.

proyecto de 1978, en el que se hacía referencia a las situaciones en que España ejercería su poder tributario (criterio personal de residencia del causante y criterio real), y su sustitución por un precepto relativo exclusivamente a su «ámbito territorial», entendido este como espacio físico en el que se aplicará el impuesto, de ahí la referencia a los regímenes tributarios forales²⁹.

El artículo con los criterios de conexión se sustituye en la Ley 29/1987 por los artículos 6 y 7, en los que se introducen los conceptos de sujeción por obligación personal y real. Estos dos conceptos son propios de impuestos sobre la renta (base de separación entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas [IRPF] y el impuesto sobre la renta de no residentes [IRNR] en nuestro sistema tributario), en los que la residencia del contribuyente es un elemento capital de distinción. En un impuesto sobre las herencias, en cambio, no tiene sentido tratar de forma diferente a los herederos, residentes y no residentes, pues la naturaleza instantánea del hecho imponible los coloca en situaciones plenamente equivalentes. De hecho, el punto de conexión interno en las sucesiones, a efectos de determinar la comunidad autónoma competente y la normativa aplicable, sí es la residencia del causante³⁰. ¿Fue esta decisión un cambio de última hora?

Desde luego, hasta 1982, momento en el que se aprobó el modelo de convenio de la OCDE, España mantuvo como punto de conexión ideal para las sucesiones transfronterizas la residencia del causante. No tendría sentido que en otro caso hubiera participado en la elaboración del mismo sin haber formulado reserva alguna respecto a esta materia. Japón, en cambio, que ya entonces aplicaba nuestro particular esquema de residencia del heredero, formuló una tajante reserva al artículo 1 del modelo en el que se incluía el domicilio del causante como criterio de conexión que se extendía «al conjunto de este modelo», al entender que le resultaba «extremadamente difícil conciliar el sistema fiscal japonés y el modelo de convenio en materia de sucesiones y donaciones».

Como hemos podido comprobar, este particular modo de entender las sucesiones expone a los residentes en España (potenciales herederos sujetos a obligación personal) a múltiples situaciones de doble imposición «universal» cuando el causante tenga vínculos personales con otros Estados y los herederos residan en España.

²⁹ Artículo 2.

«1. El ISD se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económicos vigentes en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales.»

³⁰ Ley 22/2009. Artículo 32. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el ISD.

«1. Se cede a la comunidad autónoma el rendimiento del ISD producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una comunidad autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo».

En un momento en el que el ISD parece estar abocado a una reforma (más que necesaria) resultaría fundamental para reducir los problemas de doble imposición en las sucesiones transfronterizas que España, de verdad, se adaptara a los criterios empleados en el modelo de la OCDE de 1982. Tal y como ha destacado ya el TJUE en varios pronunciamientos³¹, en un marco de falta de armonización, «no deja de ser razonable que los EM se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la OCDE», que ofrecen una nota de coherencia en el reparto del poder tributario entre los Estados que puede reducir las situaciones de doble imposición.

Además, desde un punto de vista recaudatorio, apostar por el nexo personal de los herederos para delimitar la aplicación del ISD está perjudicando claramente a España al no gravar (salvo los bienes y derechos localizados en España) las herencias del gran número de ciudadanos (alemanes, británicos, franceses, etc.) que se convierten en residentes españoles al trasladarse de forma permanente a España tras su jubilación³². ¿Es una estrategia para hacer más atractivo nuestro país como destino de un retiro dorado?

La aplicación del criterio de la sujeción personal de los herederos en España puede crear incluso situaciones de doble imposición cuando el causante resida en España, los herederos en EM que aplican únicamente el criterio de conexión con el causante y los bienes de la herencia estén en Estados que no aplican ISD o simplemente no aplican el criterio de sujeción real, como Países Bajos.

Al margen de estos conflictos concretos, España, tal y como señalamos antes, también está expuesta a la situación más habitual de doble imposición en las sucesiones transfronterizas en la UE: aquella en la cual un Estado aplica el criterio personal para gravar de forma universal los bienes y derechos de la herencia o de un heredero concreto y otro aplica un gravamen por obligación real sobre los bienes y derechos en su territorio.

Adicionalmente, siempre pueden surgir situaciones de doble imposición entre Estados que aplican *a priori* criterios de conexión similares por el diferente contenido que los conceptos de «residencia» o «domicilio» tienen en cada EM³³. De hecho, este problema no se circunscribe solo a estos dos conceptos, también pueden surgir situaciones de doble imposición por la inexistencia de una definición común de otros conceptos puramente civiles como «bienes muebles», «inmuebles» u «hogar permanente»³⁴.

³¹ Entre otras: Sentencia de 12 de mayo de 1998, caso *Gilly* (asunto C-336/96, apdo. 31) o Sentencia de 23 de febrero de 2006, caso *Van Hilten* (asunto C-513/03, apdo. 48).

³² España recibe dos tipos de emigración: uno, eje este-oeste (principalmente, rumanos) y otro, norte-sur, del que recibimos franceses, alemanes y británicos. A pesar de que el primero es más relevante en términos absolutos, desde el punto de vista de las sucesiones, el segundo fenómeno tiene mayor relevancia por el mayor volumen de riqueza de los ciudadanos, su edad más elevada y la existencia de ISD en sus respectivos Estados de origen.

³³ MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, pág. 39.

³⁴ DAFNOMILIS, V.: «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 1», *European Taxation*, 2015, noviembre, pág. 500.

Finalmente, no podemos olvidar que, al margen de los criterios de conexión, pueden existir situaciones de doble imposición provocadas por las reglas de extensión de la sujeción aplicadas en EM como Alemania, Reino Unido o Países Bajos.

Queda claro que la descoordinación entre los EM a la hora de aplicar su poder tributario sobre las herencias provoca situaciones potenciales de doble imposición. Como primera forma de eliminarla, examinaremos los CDI sobre la materia. En ausencia de los mismos, deberemos fiar su eliminación a los mecanismos unilaterales fijados por cada Estado en su legislación interna.

Sin afán de adelantar conclusiones al lector, lo cierto es que no deben sorprendernos las carencias que observaremos, tanto en los instrumentos convencionales como en los mecanismos unilaterales. Al fin y al cabo, son estas limitaciones, y sus consecuencias sobre el ejercicio de las libertades fundamentales, las que han impulsado la preocupación de la doctrina por la doble imposición y las propias iniciativas de la UE para su eliminación.

5. LOS MECANISMOS CONVENCIONALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como punto de partida, es evidente que el escenario ideal para eludir el problema de doble imposición en las sucesiones transfronterizas es aquel en el que los Estados reparten sus poderes tributarios, generalmente, a través de acuerdos convencionales (a partir, por ejemplo, del citado modelo de la OCDE de 1982), de forma tal que la doble imposición ni siquiera llega a producirse³⁵. La realidad, en el caso de España en concreto, es que el número de convenios bilaterales (tan solo tres: Grecia, 1919; Francia, 1963 y Suecia, 1963) es tan reducido que apenas tiene incidencia sobre la eliminación de la doble imposición. La referencia principal en este ámbito es el vigente Modelo de Convenio de la OCDE de 1982 sobre las sucesiones y donaciones, por lo que vamos a examinar sus aspectos principales.

5.1. LOS INSTRUMENTOS CONVENCIONALES: EL MODELO OCDE 1982

En el seno de la Sociedad de Naciones surgieron varios proyectos con el propósito de evitar la doble imposición que podía resultar del conflicto entre el Estado de domicilio del causante y

³⁵ Como anécdota, es interesante destacar que la Sociedad de Naciones y la propia OCDE reconocen como primer acuerdo bilateral con el único fin de prevenir la doble imposición el celebrado entre el Reino Unido y Suiza (Cantón de Vaduz) en 1872, que tenía como objeto precisamente evitar la doble imposición en materia de sucesiones. Más concretamente, el Reino Unido trató de limitar los efectos del gravamen universal aplicado en Vaduz a los británicos con propiedades en el cantón, que impedía, incluso, mientras el impuesto no fuera pagado, el acceso a las propiedades en el propio cantón que eran embargadas. Con mayor detalle: JOGARAJAN, S.: «The conclusion and termination of the "First" double taxation treaty», *British Tax Review*, vol. 3, 2012, págs. 284 y ss.

el Estado de situación de los bienes³⁶. El testigo fue recogido posteriormente por la OCDE, que, tras la consolidación de los trabajos del Modelo de Convenio tributario de la OCDE sobre renta y patrimonio (1963), adoptó el 28 de junio de 1966 a través de su Comité Fiscal una Recomendación de modelo contra la doble imposición en materia de sucesiones, excluyendo en un primer momento las sucesiones³⁷. Los trabajos para adaptarlo a la posterior revisión del modelo de renta y patrimonio en 1977 derivaron en el vigente modelo de la OCDE de 1982³⁸, cuya mayor novedad respecto a la versión anterior es incluir también las sucesiones en su campo de aplicación³⁹.

Sin entrar en un examen detallado de cada uno de los preceptos de este modelo de la OCDE de 1982, sí que resulta oportuno señalar los elementos más importantes de su configuración y sus carencias.

La primera de ellas, tal vez la más grave, es el escaso número de CDI en materia sucesoria que se han elaborado bajo su influencia. En el seno de la UE en concreto, apenas existen 33 CDI bilaterales firmados entre los EM (de los 351 que cubrirían el abanico completo de posibilidades), muchos de ellos incluso anteriores al modelo⁴⁰.

El principal objetivo de este modelo de 1982, al igual que sucede con los CDI sobre renta y patrimonio, no es determinar el nivel de imposición de las sucesiones, sino establecer límites

³⁶ Ya en el año 1921, el Comité Financiero solicitó un informe sobre las consecuencias de la doble imposición a un grupo de economistas. En 1928, se celebró una reunión general de expertos gubernamentales que elaboró un informe con varios modelos de convenios, entre ellos, uno relativo a las sucesiones. Ya en este primer informe se apostaba por el domicilio del causante como criterio de conexión a la par que se preservaba el criterio de situación para aquellos elementos situados en un Estado en el que el causante no tenía su domicilio. Habría que esperar, no obstante, hasta 1943, en la Conferencia de México, para ver los dos primeros modelos de convenios para evitar la doble imposición internacionalmente reconocidos; uno, relativo a la imposición sobre la renta, y otro, sobre la imposición sucesoria. Posteriormente, el modelo, aún en el seno de la Sociedad de Naciones, fue levemente perfeccionado en la décima reunión del Comité Fiscal en Londres, en 1946. Para más detalles sobre esta fase embrionaria nos remitimos a: RIBES RIBES, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, 2003, págs. 111-113.

³⁷ OCDE: *Rapport du Comité fiscal de l'OCDE: Projet de convention de double imposition concernant les successions. Rapport du Comité fiscal de l'OCDE*, París, 1966.

³⁸ OCDE: *Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE: Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations*, París, 1983. Traducción al español por VILLA GIL, J. M. DE LA: *Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones (OCDE, 1982)*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1985.

³⁹ Como advierte SÁNCHEZ JIMÉNEZ, la similitud entre ambos modelos permite incluso un examen conjunto, ya que el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE asumía que con la revisión no se habían puesto en cuestión los principios y estructura del modelo de 1966. SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A.: *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Granada, Comares, 1991, pág. 86.

⁴⁰ De hecho, solo Francia con nueve y Suecia con diez tienen más de cinco CDI firmados con otros EM. En el caso de Suecia, además, parte de esos CDI están incluidos en un mismo convenio multilateral con los demás Estados nórdicos (Dinamarca y Finlandia). Es especialmente ilustrativo el desangelado cuadro sobre CDI en materia de sucesiones recogido en la última página de la COM(2011) 864 final, «Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU», pág. 10.

a la soberanía de los Estados firmantes mediante una distribución equilibrada de su poder de imposición en función de la categoría de los bienes y derechos transmitidos por causa de herencia o donación con el fin de evitar las situaciones de doble imposición que pueden surgir en un contexto internacional⁴¹.

5.1.1. Ámbito de aplicación del convenio

El capítulo I recoge el ámbito de aplicación del convenio. En concreto, el artículo 1 delimita la aplicación a aquellas herencias o donaciones en las que el causante o donante tuviera su domicilio al momento de la muerte (o donación) en uno de los dos Estados contratantes. Esta noción de domicilio fiscal es desarrollada posteriormente en el artículo 4 del modelo, en cuyos comentarios se aclara que resulta equivalente a la «residencia» empleada en el artículo análogo del modelo de la OCDE sobre renta y patrimonio.

Igualmente, tal y como sucede en el modelo de la OCDE sobre renta y patrimonio, no existe una definición concreta de domicilio (residencia), sino una remisión abierta a las respectivas legislaciones nacionales⁴²; de este modo, la expresión puede abarcar tanto la residencia, como el domicilio, el lugar de dirección efectiva o cualquier otro criterio de sujeción similar empleado en cualquiera de los Estados firmantes. Dado que los Estados pueden emplear diferentes criterios personales (residencia frente a domicilio, por ejemplo), son frecuentes las situaciones de doble domicilio a la luz del modelo; un problema que se multiplica por las reglas de extensión de la residencia o domicilio presunto (*deemed domicile*) aplicadas por algunos Estados.

Para solucionar este conflicto, el modelo propone como *tie breaker rule* en caso de doble domicilio el criterio del vínculo personal más estrecho (mismo sistema empleado actualmente en el modelo de la OCDE de 2010), por este orden: vivienda permanente, centro de intereses vitales, morada y nacionalidad, empleando como último recurso la solución por mutuo acuerdo entre los Estados. Esta es posiblemente una de las principales ventajas de contar con un convenio bilateral, al eliminar las relativamente frecuentes situaciones de doble sujeción mundial por la colisión entre los puntos de conexión personales.

El artículo 2 del modelo indica los impuestos que se encuentran incluidos en el campo de aplicación del CDI, en concreto, «los impuestos sobre las sucesiones y sobre las donaciones exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales cualquiera que sea el sistema de exacción».

⁴¹ NAVEZ, E.-J.: «Les remèdes au défaut de coordination des législations nationales», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 125.

⁴² «Artículo 4. A los efectos del presente convenio, la expresión "persona domiciliada en un Estado contratante" significa cualquier persona cuya sucesión o donación, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

El párrafo 2 del mismo artículo aclara que serán considerados impuestos sobre sucesiones todos aquellos exigidos por razón del fallecimiento⁴³, ya recaigan sobre la masa hereditaria, ya lo hagan sobre una de sus partes, así como los que incidan sobre la transmisión o graven las donaciones *mortis causa*. Aunque en el párrafo 3 se incluye una lista de impuestos incluidos, el párrafo 4 la extiende a todos aquellos de «naturaleza idéntica o análoga» que puedan entrar en vigor en el futuro. La interpretación de este precepto exige que se analice en particular el hecho imponible de los impuestos incluidos, la determinación de la base imponible y el momento de su devengo. Pueden existir impuestos exigidos generados por la muerte del causante que no graven en realidad el enriquecimiento del heredero o la transferencia del patrimonio⁴⁴.

En el caso de España, los tres CDI vigentes (Grecia, 1919; Francia, 1963 y Suecia, 1963) se firmaron con anterioridad a cualquiera de los modelos de la OCDE, por lo que no tenemos referencia para determinar qué impuestos se incluirían en este elenco al margen del ISD. A pesar de ello, lo cierto es que España formuló en su momento una observación y una reserva a este artículo 2. La observación estaba relacionada precisamente con que, en aquel entonces (1982), España consideraba que algunos de sus impuestos, a pesar de no entrar dentro de la definición del segundo párrafo del artículo 2, debían considerarse impuestos sobre las herencias. Dado que ninguno de los impuestos entonces vigentes lo está ahora, esta observación no puede ser trasladada a nuestros días.

En la actualidad, sí que puede surgir alguna duda en materia de sucesiones respecto a aquellos inmuebles que sean asimismo gravados por el impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), cuyo sujeto pasivo en las sucesiones es el causahabiente⁴⁵. La compleja configuración de este tributo, que pretende gravar la ganancia exógena vinculada a la urbanización de los terrenos, no debe ocultar el hecho de que es un gravamen sobre la ganancia de capital, naturaleza que el propio comentario al modelo de la OCDE de 1982 excluye del elenco de impuestos incluidos en este artículo 2⁴⁶.

⁴³ Aclara MAISTO que el paso de la expresión del modelo de 1966 *on the occasion of death* por la actual *by reason of death* supone un estrechamiento del abanico de impuestos, ya que, por ejemplo, impuestos de registro que pudieran devengarse por la transmisión de la propiedad *on occasion of death* no son propiamente provocados *by reason of death*, sino que se generan en cualquier transmisión. Vid. MAISTO, G.: «General report», *op. cit.*, pág. 46.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ No existen otros gravámenes sobre la transmisión hereditaria, ya que la modalidad de documentos notariales actos jurídicos documentados (AJD) es incompatible con el ISD (art. 31.2 del RDleg. 1/1993). Sí que se incluirían, tal y como aclara el comentario al modelo, los impuestos pagados por todos aquellos bienes transferidos en vida del causante que, conforme a la legislación del Estado correspondiente, se añadan a la herencia. En nuestro ordenamiento, en virtud del principio de adición de bienes recogido en el artículo 11 de la Ley 29/1987, pueden añadirse a la herencia bienes y derechos cuya transmisión no solo estuvo sujeta al ISD, sino también al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (ITPAJD). No obstante, esta posible excepción queda neutralizada cuando el propio apartado 3 del mismo artículo 11 permite la deducción del importe pagado en concepto del ITPAJD de la cuota por el ISD cuando esta segunda fuera mayor.

⁴⁶ Comentarios al artículo del modelo de la OCDE de 1982, párrafo 2, apartado 5 *in fine*. Otra cuestión es que la doble imposición entre el ISD y el IIVTNU sea evidente y notoria, circunstancia agravada, como señala ÁLVAREZ ARROYO, por el

Por otro lado, España y Estados Unidos formularon la única reserva a este artículo 2 del modelo respecto a la extensión del convenio a los impuestos de sus divisiones políticas o sus entidades locales. Esta reserva debemos situarla como una medida «precautoria»⁴⁷ ante el desconocido proceso de descentralización fiscal que comenzaba a construirse en España, con el fin de aislar futuros convenios de los potenciales efectos de una imposición propia expansiva. En todo caso, actualmente, el contenido de esta reserva queda zanjado por el hecho de que tanto el artículo 27.1 de la Ley 22/2009, respecto a las comunidades autónomas de régimen común, como el artículo 2 del Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990) y del Concierto económico con el País Vasco (Ley 12/2002), recogen el sometimiento del poder tributario autonómico a los convenios para evitar la doble imposición firmados por España.

5.1.2. Criterios de conexión y distribución del poder tributario

El aspecto que más nos interesa en relación con este modelo de la OCDE son los puntos de conexión elegidos, raíz de los principales problemas de doble imposición, que se corregirían si existiera un reparto coordinado del poder tributario. Como comprobamos anteriormente, el modelo apuesta en su artículo 1 por el empleo del domicilio del causante (entendido este como residencia) para determinar qué Estado tiene derecho a la imposición global de la sucesión⁴⁸. Paralelamente, en el capítulo III (arts. 5 a 8), relativo las «Normas de gravamen», se distribuye el poder de imposición entre los Estados en función del tipo de bien o derecho. Así, el artículo 5 reconoce el derecho del Estado de situación a poder gravar los bienes inmuebles en su territorio. En un sentido similar, el artículo 6 también permite que el Estado de su situación grave los bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente. El artículo 7 actuaría como cláusula de cierre a fin de evitar la doble imposición al otorgar el poder de imposición exclusivo sobre cualquier otro bien diferente a los anteriores (inmuebles o muebles vinculados a un establecimiento permanente situados en el otro Estado) al Estado de domicilio del causante⁴⁹. Se incluyen aquí no solo los bienes muebles

hecho de que no exista ningún mecanismo automático de corrección de la misma en el propio ISD. Únicamente, el artículo 108.4 de la Ley reguladora de las haciendas locales (RDleg. 2/2004) recoge una bonificación potestativa de hasta el 95% sobre el IIVTNU para los terrenos transmitidos por motivo de sucesión, en línea recta o en favor de cónyuges. *Vid.* ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 21, 2003, pág. 74.

⁴⁷ VILLA GIL, J. M. DE LA, *op. cit.*, pág. 223.

⁴⁸ El domicilio del causante (o donante) actúa así al mismo tiempo como criterio de conexión (qué Estado ejerce su poder tributario) y como delimitador del ámbito de aplicación (a qué herencias se aplica). SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, pág. 95.

⁴⁹ Tal y como señalan los comentarios al artículo 7, párrafo 3, «El objeto del convenio es eliminar la doble imposición que pueda resultar de la aplicación de diferentes legislaciones internas con ocasión de una muerte o de una donación. El convenio tiende a tal fin restringiendo, principalmente, el derecho a gravar la sucesión o la donación por los dos Estados; es decir, por el Estado del domicilio del causante o del donante, según el artículo 4, y por el Estado de situación de los bienes según los artículos 5 y 6; los restantes criterios que podrían servir de base a una sujeción integral al impuesto de acuerdo con las legislaciones internas son, por tanto, excluidos».

no afectos a establecimientos permanentes en el otro Estado, sino también los bienes inmuebles y muebles situados en terceros Estados.

Con el fin de preservar el principio de territorialidad, previsto entonces en el artículo 2 del Decreto 1018/1967 (texto refundido de sucesiones) y recogido actualmente en el artículo 7 de la Ley 29/1987 (obligación real)⁵⁰, España, al igual que muchos otros Estados, formuló una reserva a este artículo 7 del modelo. Dado que, en aplicación de este principio, España consideraba ya entonces sujetos a gravamen «toda clase de bienes que radiquen en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse», aceptar la imposición exclusiva de estos bienes y derechos en el Estado de domicilio del causante supondría una renuncia frontal al mismo.

5.1.3. Métodos para evitar la doble imposición

El último aspecto que destacaremos del modelo de 1982 son los métodos previstos para corregir la doble imposición. En caso de aplicar de forma estricta las reglas del modelo, esta doble imposición se produciría de forma casi exclusiva en relación con los bienes inmuebles y los bienes muebles de establecimientos permanentes que están situados en un Estado diferente al del domicilio del causante⁵¹. En ambos casos, los artículos 5 y 6 del modelo reconocen que estos bienes «pueden someterse a imposición en este otro Estado». La doble imposición surgirá si el Estado de situación de los mismos, en su legislación interna, recoge este principio de territorialidad, dado que el convenio no puede ampliar el alcance de los impuestos a los que se aplica⁵². En la práctica, casi todos los Estados (el caso de los Países Bajos es una excepción) aplican este principio, por lo que las situaciones de doble imposición, incluso bajo el paraguas del modelo, podrían ser frecuentes⁵³.

⁵⁰ «Artículo 7. Obligación real. A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella».

⁵¹ Quedan al margen las situaciones provocadas por las reservas que puedan formular los diferentes Estados en relación con el modelo y que puedan verse posteriormente plasmadas en sus respectivos convenios bilaterales. Un ejemplo claro sería España si hubiera plasmado (cosa que no ha hecho) la comentada reserva al artículo 7 del modelo, gravando los bienes y derechos situados en su territorio a la par que el Estado de domicilio del causante también los grava.

⁵² SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, págs. 99-100.

⁵³ Tal y como señalaba cuarenta años atrás ECHENIQUE GORDILLO, el reconocimiento en el propio modelo del principio de territorialidad era una manera de compensar a los países de situación por los bienes que han estado bajo su protección; la elección de criterios de conexión no es más que un reflejo de la lucha de intereses en juego. *Vid.* ECHENIQUE GORDILLO, R.: «Doble imposición sobre las sucesiones, los convenios con Francia y Suecia: algunas reflexiones», en VV. AA., *Impuesto sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pág. 254.

Ante esta realidad, se hace necesario *corregir* la doble imposición, aunque cabría incluso eliminar la causa de su nacimiento con una elección de los puntos de conexión diferente. No existiría doble imposición, por ejemplo, si el modelo hubiera aplicado un único punto de conexión personal (domicilio del causante) para todos los bienes y derechos de una misma herencia, vetando la aplicación del principio de territorialidad⁵⁴. Igualmente, tampoco existiría doble imposición que corregir si el poder de imposición conferido por los puntos de conexión fuera exclusivo; por ejemplo, si solo el Estado de situación pudiera gravar los bienes inmuebles.

En la práctica, el modelo propone en su artículo 9 dos métodos para corregir la doble imposición: el método de exención con progresividad y el método de imputación ordinaria. El primero de ellos, exención con progresividad (art. 9 A), se asemeja mucho a la segunda solución indicada anteriormente, ya que eliminaría la causa de nacimiento de la doble imposición al reconocer una potestad exclusiva al Estado de situación: «el Estado donde estaba domiciliado el causante en el momento de su muerte no grava los bienes que, según el convenio, están sometidos a gravamen en el otro Estado (Estado de situación)»⁵⁵. El carácter progresivo de este método de exención permite al Estado de domicilio, a pesar de no gravar los bienes situados en el otro Estado, computarlos a efectos de determinar el tipo aplicable a la sucesión, es decir, incluirlos en una base imponible hipotética que determinará el tipo aplicable (más elevado) al resto de la herencia⁵⁶.

Existen dos riesgos principales detrás de este sistema de exención, aun con progresividad, que pueden provocar aparentes discriminaciones entre sucesiones transfronterizas frente a aquellas internas (fruto, no obstante, del reparto del poder tributario fruto del convenio). En primer lugar, si por alguna circunstancia estos bienes no son gravados de forma efectiva en el Estado de situación, el Estado de domicilio no podrá gravarlos al haber cedido su potestad sobre los mismos, recibiendo mejor trato así la herencia con elementos transfronterizos. En cambio, si el Estado de situación aplica un gravamen superior que el Estado de domicilio, la sucesión con elementos transfronterizos recibirá un trato fiscal más severo que aquella con todos sus elementos en el Estado de domicilio.

El método de imputación ordinaria (art. 9 B), por su parte, exige que el Estado de domicilio deduzca (*tax credit*) de la cuota resultante de su propio impuesto sobre las sucesiones (sin excluir

⁵⁴ Como advierte SÁNCHEZ JIMÉNEZ, esta medida podría provocar cambios de domicilio al Estado con una menor tributación sobre las herencias, en un sentido similar a lo que ha sucedido con los traslados entre comunidades autónomas en España. *Vid.* SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *op. cit.*, pág. 106.

⁵⁵ VILLA GIL, J. M. DE LA, *op. cit.*, pág. 122.

⁵⁶ Este sistema evita la discriminación contra los contribuyentes que perciben herencias con bienes en un solo Estado que, ante el carácter eminentemente progresivo del impuesto, tributarían más que un contribuyente al que se le aplica el método de exención integral (sin progresividad) respecto a los bienes situados en el extranjero al separarse en dos la base imponible. Igualmente, tal y como reconocen los comentarios al artículo 9 del modelo (apdo. 37), de este modo, el Estado de domicilio puede aplicar sobre los restantes bienes el mismo tipo que aplicaría si no existieran bienes exentos.

ningún bien o derecho) el importe pagado en el otro Estado (de situación) por aquellos bienes que puedan ser gravados en él. Esta deducción tiene como límite el impuesto que se pagaría proporcionalmente en el Estado de domicilio por dichos bienes. Es importante recordar que solo será deducible el impuesto *efectivamente* pagado en el Estado de situación, de modo que si en este Estado se aplica paralelamente algún tipo de beneficio o deducción, el importe de la deducción se reducirá⁵⁷.

Este segundo método no garantiza la eliminación total de la doble imposición ya que, si el tipo del Estado de domicilio es inferior al aplicado en el Estado de situación, solo se corregirá parcialmente. En este caso, las sucesiones con elementos transfronterizos recibirían un peor trato fiscal; no obstante, el objetivo de este sistema no es eliminar la doble imposición, sino garantizar los derechos recaudatorios del Estado de domicilio.

5.2. EL IMPACTO DEL MODELO OCDE EN ESPAÑA Y SUS RESTANTES CONVENIOS

Entre los Estados analizados, España solo tiene CDI en materia de sucesiones con Francia (los otros dos Estados son Suecia y Grecia), firmado en 1963, con anterioridad a cualquiera de los dos modelos de convenio⁵⁸. A pesar de este desfase temporal, las disposiciones del convenio España-Francia no distan mucho de las contenidas en el modelo. Se fija como ámbito de aplicación las herencias donde el causante sea residente en alguno de los dos Estados y se aplican similares reglas de distribución de la potestad tributaria respecto a los inmuebles y los bienes muebles vinculados a establecimientos permanentes (estado de situación)⁵⁹. El gran logro del convenio es que distribuye potestades exclusivas, por lo que, en principio, se evita totalmente la doble imposición. En la práctica, opera una suerte de exención con progresividad, de forma que sí se podrán tener en cuenta los bienes gravados en el otro Estado a efectos de calcular el tipo aplicable (art. 36).

Al margen de su contenido, la principal conclusión que debemos extraer del examen del modelo de 1982 es su fracaso a la hora de configurar un estándar internacional que alentara

⁵⁷ Es interesante en este sentido el ejemplo empleado en los comentarios al artículo 9 del modelo (apdo. 42). Si el Estado de situación B ofrece algún tipo de deducción aplicable, por ejemplo, sobre los bienes de sus establecimientos permanentes que estén en un tercer Estado C, a la hora de aplicar la imputación ordinaria en el Estado A de domicilio, esta se limitará al importe efectivamente pagado en B, después de la respectiva deducción.

⁵⁸ En puridad, el convenio incluía tanto la doble imposición sobre la renta como la doble imposición sobre las herencias. El convenio sobre la renta fue derogado por el convenio sobre la renta y patrimonio de 27 de junio de 1973, que mantiene la vigencia de los preceptos relativos a las herencias.

⁵⁹ Existe también una regla específica respecto a bienes corporales con especial vinculación al causante, como el mobiliario, la ropa, el ajuar y los objetos y colecciones de arte, que solo serán gravados en el Estado donde estén situados en la fecha de la muerte del causante. No obstante, los barcos, aeronaves, automóviles y demás vehículos de motor serán gravados en el Estado donde se hayan matriculado (art. 33). Los restantes bienes se someterán a imposición en el Estado de residencia del causante en el momento del fallecimiento.

la firma de convenios en materia de sucesiones. El hecho de que no se haya revisado desde su firma es buena prueba de ello, sobre todo si lo comparamos con los continuos trabajos de actualización del modelo de convenio sobre la renta. Entre las principales causas de esta parálisis la doctrina apunta cuatro: el importante esfuerzo relativo detrás de la negociación de un convenio para una materia con tan poco impacto recaudatorio; las grandes diferencias entre las normativas nacionales; la priorización de los impuestos periódicos, y, especialmente, la percepción (errónea y sesgada) de que los instrumentos unilaterales de corrección de la doble imposición son suficientes⁶⁰.

Este triste resultado no debe ocultar, en cambio, que estamos ante un modelo que, de haberse extendido, habría reducido a cuotas insignificantes los actuales problemas de doble imposición que afectan a las sucesiones transfronterizas en la UE y especialmente en España. No obstante, paradójicamente, a pesar de la participación activa de España en su elaboración, formulando varias reservas y observaciones, nuestro país no ha mostrado desde entonces el más mínimo interés en firmar convenios para evitar esta forma de doble imposición. El hecho de haberse alejado de los puntos de conexión previstos en el modelo puede haber influido, pues, como ya indicó Japón, resulta difícil aplicar el modelo con un punto de partida totalmente inverso. A pesar de todo, *pro futuro*, ello no debe ser una excusa para corregir un obstáculo que, con un impuesto potencialmente tan elevado y tantos vínculos internacionales, desalienta los desplazamientos e inversiones transfronterizas.

6. LA (IN)SUFICIENCIA DE LOS MECANISMOS INTERNOS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El escenario que estamos dibujando en torno a la doble imposición en las sucesiones transfronterizas entre España y otros EM es realmente desalentador. Para empezar, no existe el más mínimo grado de armonización entre los EM; lo que es peor, las frecuentes colisiones entre los criterios de conexión de los Estados y los conflictos por la aplicación de otras reglas en perspectiva estrictamente nacional provocan frecuentes situaciones de doble imposición. A la hora de solucionar este grave problema para la movilidad de los ciudadanos no podemos contar con el TJUE, que ha respaldado con su jurisprudencia la existencia de situaciones de doble imposición. Tampoco el modelo de convenio de 1982, a pesar de su teórica utilidad, ha dado sus frutos al no haber motivado la creación de una red consistente y amplia de CDI en materia sucesoria. ¿Qué nos queda? Los instrumentos internos nacionales para corregir la doble imposición. Empezando por el caso español y conectando con los restantes Estados analizados (Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Países Bajos y el Reino Unido), vamos a evaluar en las siguientes páginas si estos mecanismos consiguen suplir de manera efectiva la práctica inexistencia de CDI.

⁶⁰ MAISTO, G., «General report», *op. cit.*, págs. 44-45; RIBES RIBES, A., *op. cit.*, págs. 186-187.

6.1. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En el caso de España, el artículo 23 de la Ley del ISD (LISD) y el artículo 46 del reglamento (RISD) apuestan por el método de imputación ordinaria, empleado ya en otros impuestos en nuestro país como el IRPF o el impuesto sobre el patrimonio (IP), y uno de los previstos en el propio modelo de la OCDE de 1982 (art. 9 B). La deducción solo será aplicable por aquellos contribuyentes con sujeción universal por aplicación del principio de obligación personal, es decir, a los herederos residentes en España. El valor de la deducción será la menor de dos cantidades:

- El importe efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo⁶¹ de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Una de las características principales de esta deducción es que su ámbito de aplicación son las herencias en las que existan «bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España» y, siendo el heredero residente en España, este incremento patrimonial sea gravado efectivamente en el extranjero por un impuesto similar.

Son tres las cuestiones que destacaremos de este precepto. En primer lugar, a la hora de determinar cuáles son los «bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España» que pueden generar este derecho a la deducción, debemos emplear los mismos criterios expansivos que para delimitar la propia obligación real de contribuir prevista en el artículo 7 LISD, extendiendo, por tanto, la deducción a bienes o derechos «cualquiera que sea su naturaleza».

De este modo, mediante una interpretación *a sensu contrario* de lo dispuesto para los bienes y derechos sujetos por obligación real, entenderemos situados en el extranjero, conforme al RISD (art. 18.2), los bienes muebles afectos de forma permanente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados fuera del territorio español. Circunstancia extensible, por ejemplo, a las acciones, participaciones en fondos de inversión y cuentas bancarias situadas en el extranjero (Consulta de la Dirección General de Tributos [DGT] V2298/2005, de 14 de noviembre –NFC021651–).

Conforme a este criterio, es importante resaltar que, si por un conflicto de calificación un Estado grava un bien que radica en España conforme a la normativa española, la deducción no resultará de aplicación.

⁶¹ El artículo 46 del Reglamento del ISD (RISD) aclara que por tipo medio efectivo debemos entender el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100, con hasta dos decimales.

Con los «derechos que puedan ser ejercitados fuera de España», en cambio, consideramos que debemos aceptar una interpretación más amplia por cuanto sí cabe la posibilidad, en un plano jurídico, de que dichos derechos puedan ser ejercitados a su vez en España y fuera de España. Al contrario de lo que sucede en otros países, España no excluye, en abstracto, ninguna categoría de bienes o derechos de la deducción.

La segunda cuestión que conviene delimitar es el concepto de «impuesto similar». Al respecto, CALDERÓN CARRERO ha apuntado que la deducción por doble imposición exige una «similitud sustancial» entre los tributos atendiendo a un juicio de comparabilidad global del impuesto extranjero conforme a varios criterios (función del impuesto en el sistema tributario, su objeto o hecho imponible, la capacidad económica real o ficticia gravada)⁶². En atención a estos parámetros, los impuestos sobre las herencias vigentes en los EM examinados entrarían dentro del campo de la deducción.

Finalmente, otro aspecto relevante es que el impuesto debe haber sido «efectivamente» pagado en el extranjero. En caso de existir exenciones, deducciones o cualquier otro beneficio que elimine o minore la tributación, será el importe finalmente pagado el único objeto de deducción⁶³. Un problema frecuente en la aplicación de esta deducción son los diferentes plazos en la gestión de los distintos impuestos, que pueden provocar que en la fecha de presentación de la autoliquidación en España aún no se conozca el impuesto «efectivamente» pagado en el extranjero. En este caso, no cabe aplicar la deducción sobre la base de una estimación del importe a pagar, siendo el único camino para evitar la doble imposición el de solicitar con posterioridad, tras instar la rectificación de la autoliquidación, la devolución de ingresos indebidos una vez conocido el valor de la deducción⁶⁴.

6.2. LA DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LOS RESTANTES ESTADOS MIEMBROS

Una vez expuestos los aspectos principales de nuestra deducción, hemos de valorar su eficacia para corregir las situaciones de doble imposición. Para realizar este análisis, consideramos

⁶² En particular, nos remitimos al detallado estudio realizado en CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La cuestión de la "comparabilidad de impuestos" a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *RCyT. CEF*, núm. 216, 2001, págs. 89-120.

⁶³ Al respecto, la DGT se ha posicionado (V2885/2013, de 30 de septiembre –NFC049054–) subrayando que, a su criterio, no procedería la aplicación de la deducción si se ha obtenido en el extranjero un legado libre de impuestos, pues el «importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero [...] claramente se refiere, aunque no sea de forma expresa, a que lo haya satisfecho el propio sujeto pasivo que se quiere aplicar la deducción, y como el consultante no va a satisfacer ningún impuesto en Holanda, no podrá aplicarse la exención (*sic*)».

⁶⁴ RIBES RIBES, A.: «La fiscalité des donations et des successions en droit espagnol. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, págs. 398-399.

oportuno exponer brevemente los mecanismos unilaterales previstos en los restantes EM bajo examen y valorar las interacciones de estos mecanismos a fin de corregir la doble imposición que ya advertimos en el cuadro 2. Debemos advertir que no entramos en valoraciones concretas respecto al importe al que ascenderá la hipotética doble imposición, que será menor respecto a países con impuestos más reducidos, ni analizaremos en qué situaciones los respectivos Estados han bonificado las sucesiones hasta el punto de eliminar en la práctica la existencia de doble imposición, como ha sucedido en algunas comunidades autónomas en España⁶⁵.

6.2.1. Alemania

Las situaciones de doble imposición generadas por la aplicación del impuesto alemán sobre las herencias son muy frecuentes dado que aplica el gravamen universal conforme a un criterio de conexión doble (residencia del causante y de los herederos) junto con las reglas de extensión de la residencia (*deemed residence*) aplicables a sus nacionales hasta diez años después de abandonar el país, además del principio de territorialidad para los bienes situados en Alemania. La normativa alemana prevé una imputación ordinaria (*credit method*) aplicable únicamente a los supuestos de sujeción universal, sobre impuestos efectivamente pagados, con el límite del impuesto pagado en Alemania y que grave los bienes extranjeros de la herencia.

La concreción de qué se entiende por bienes extranjeros de la herencia resulta crucial a la hora de determinar el ámbito de la deducción para corregir la doble imposición. En este sentido, Alemania aplica un principio de cierta equivalencia: permitirá la deducción sobre el impuesto pagado en el extranjero respecto al mismo elenco de bienes que a su vez ella misma grava conforme al principio de territorialidad. Este catálogo de bienes se enumera en el artículo 121 de la Ley de valoración fiscal (*Bewertungsgesetz, BewG*).

De este modo, si el causante era residente en Alemania, se consideran bienes situados en el extranjero aquellos señalados en el artículo 121 que estén situados fuera de Alemania. En cambio, si el causante no era residente en Alemania, se entenderán bienes en el extranjero todos excepto los incluidos en el artículo 121 y situados en Alemania. Por tanto, el elenco de bienes en el extranjero es más amplio en el segundo caso⁶⁶, al excluirse solo una serie de bienes situados en Alemania, mientras que en el primero solo se entenderán en el extranjero aquellos equivalentes al artículo 121 situados fuera de Alemania.

Este hecho supone una clara limitación de la deducción al aplicarse, cuando el causante sea residente en Alemania, solo a los bienes enumerados en el artículo 121 situados en el extranjero;

⁶⁵ Como indicamos anteriormente, existe una tendencia en la UE a una reducción de la fiscalidad sucesoria; así ha sucedido en España por acción de las competencias normativas de las comunidades autónomas, pero también en países como Italia o Francia respecto al gravamen sobre familiares directos.

⁶⁶ WATRIN, C.: «Germany», *op. cit.*, pág. 398.

quedando fuera, por ejemplo, las cuentas bancarias en el extranjero o las participaciones en entidades extranjeras inferiores al 10%.

6.2.2. Bélgica

El método de imputación ordinaria elegido (*credit method*) se aplica exclusivamente respecto al impuesto efectivamente pagado sobre los inmuebles situados fuera de Bélgica existentes en dicha sucesión⁶⁷. Si tenemos presente que Bélgica vincula a la residencia del causante en Bélgica la sucesión universal de todos sus bienes y derechos, independientemente de su localización, podemos entender el carácter extremadamente limitado de esta deducción al dejar fuera, no solo los bienes muebles y otros derechos que sean gravados en otros Estados por el principio de territorialidad, sino la colisión frontal provocada por las situaciones de sujeción universal en dos Estados.

A la hora de determinar qué inmuebles se incluyen en el ámbito de la deducción, Bélgica acepta la calificación realizada por el Estado de situación y se muestra flexible a la hora de admitir, por ejemplo, las participaciones en sociedades inmobiliarias que en un Estado son clasificadas como inmuebles⁶⁸. Esta posición de Bélgica es coherente con su normativa interna que, recordemos, solo grava los bienes inmuebles (no los muebles) conforme al principio de territorialidad.

6.2.3. Francia

Conviene advertir en primer lugar que, al margen de estos mecanismos unilaterales, resultaría de aplicación preferente, en aquellas sucesiones transfronterizas con España a las que sea de aplicación, el CDI entre ambos países. De hecho, el gran número de CDI firmados por Francia en materia sucesoria limita enormemente el número de situaciones de doble imposición a pesar de emplear un doble criterio de conexión que vincula la sujeción universal tanto al causante como al heredero.

El artículo 784 del *Code général des impôts* prevé la aplicación del método de imputación ordinaria del impuesto pagado en el extranjero únicamente respecto al impuesto francés correspondiente a los bienes muebles e inmuebles situados fuera de Francia. La clave estriba de nuevo en delimitar qué bienes se entienden situados en (fuera de) Francia, entre ellos, las cantidades de dinero depositadas en bancos franceses, las acciones emitidas por sociedades francesas o las entidades titulares de bienes inmuebles situados en Francia (más de un 50% de su activo) que reciben el mismo trato que los bienes inmuebles⁶⁹.

⁶⁷ Artículo 17 del *Codes des droits de succession*.

⁶⁸ DEBLAUWE, R.: «Belgium», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 156.

⁶⁹ MONASSIER, B.: «France», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 373.

6.2.4. Italia

Como en la mayoría de los Estados, la residencia del causante es el criterio de sujeción universal al impuesto; no obstante, la característica particular de la legislación italiana es una concepción muy amplia del principio de territorialidad respecto a las herencias con bienes en su territorio. Este hecho provocará frecuentes colisiones con otros Estados que graven dichas herencias mediante la sujeción universal. Así, por ejemplo, se entienden situadas en Italia las cuentas corrientes en bancos residentes en Italia, independientemente de dónde se encuentre la oficina; las acciones o bonos cuando el emisor sea una entidad constituida en Italia o con su dirección efectiva en Italia, y todos aquellos barcos o aeronaves registrados en Italia al margen de su localización⁷⁰.

El mecanismo para corregir la doble imposición en las situaciones de sujeción universal al impuesto es de nuevo el de imputación ordinaria⁷¹, aplicado bajo condiciones estrictas⁷² únicamente sobre aquellos bienes o derechos que se encuentren situados en el extranjero conforme a la normativa italiana (no importa si a su vez también se entienden localizados en Italia), gravados de manera efectiva en el extranjero por impuestos similares (excluidos, por ejemplo, los impuestos sobre las plusvalías, que solo serían gastos deducibles en la base) y con el límite del impuesto italiano atribuible a dichos bienes.

6.2.5. Países Bajos

La sujeción universal está vinculada a la residencia del causante, aunque también se aplica excepcionalmente, hasta un plazo de diez años, a los causantes con nacionalidad holandesa residentes en otros Estados (*deemed residence*). Los mecanismos de corrección de la doble imposición, previstos en el Decreto para evitar la doble imposición del año 2001 (*Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, Bvdb 2001*), difieren en ambos casos. En el primer supuesto (art. 47), se prevé el mecanismo de imputación ordinaria respecto al impuesto pagado en otro Estado sobre bienes situados en él. Estos bienes extranjeros objeto de deducción se limitan en este caso a las propiedades inmobiliarias (derechos reales sobre las mismas, propiedad económica o participaciones en entidades inmobiliarias⁷³) y a los bienes pertenecientes a establecimientos permanentes⁷⁴. La

⁷⁰ SACCARDO, N.: «Italy», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 482.

⁷¹ Artículo 26 (b) del *Decreto legislativo de 31 ottobre de 1990, n. 346, testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni*.

⁷² SELLITO, E. y STANS, Y.: «La fiscalité des donations et des successions en droit italien. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 434.

⁷³ Sin entrar en detalle, la normativa holandesa considera bienes inmuebles corporales las participaciones en entidades cuyos activos se compongan más de un 70% por inmuebles; en este caso, el equivalente extranjero a estas entidades inmobiliarias sí entraría en el ámbito de la deducción.

⁷⁴ PJPERS, Y. J. M. y VIJFEIJEN, I. J. F. A. VAN: «La fiscalité des donations et des successions en droit néerlandais . Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *op. cit.*, pág. 475.

deducción será, en un sentido similar a la normativa española, la menor entre el impuesto efectivamente pagado en el extranjero y la parte proporcional del impuesto holandés por estos bienes.

En el segundo supuesto (art. 48), la extensión de la residencia de forma ficticia motiva una aplicación más amplia de la deducción. En este caso, la deducción abarca la totalidad del impuesto pagado en el Estado de residencia del causante, así como los impuestos pagados en terceros Estados; estos últimos, ya solo respecto a bienes inmuebles y bienes pertenecientes a establecimientos permanentes.

Si existen bienes situados en otro Estado que dicho Estado grava con un impuesto similar pero ninguno de estos dos mecanismos ha podido ser empleado (por ejemplo, en el caso de una cuenta bancaria), la normativa holandesa (art. 49) prevé que el impuesto pagado en el extranjero pueda ser detráido de la base del impuesto como una suerte de gasto deducible.

La deducción prevista en la normativa holandesa para los supuestos en los que el causante sea residente efectivo en los Países Bajos (art. 47) tiene un ámbito de aplicación muy limitado, aplicándose únicamente a dos categorías de bienes extranjeros concretos: propiedades inmobiliarias y bienes de establecimientos permanentes. Como consecuencia de ello, resulta patente la colisión con un Estado que aplique un gravamen basado en el principio de territorialidad más amplio (gravando, por ejemplo, las cuentas bancarias situadas en su territorio, tal y como hace España)⁷⁵. A pesar de la aplicación de una deducción más amplia en los supuestos *deemed residence* (avalada, no lo olvidemos, por el TJUE) y la regla que permite en último extremo deducir el impuesto pagado en el extranjero de la base imponible, los mecanismos de corrección de la doble imposición previstos en la normativa holandesa siguen siendo insuficientes.

6.2.6. Reino Unido

El primer problema que plantean las sucesiones transfronterizas con el Reino Unido es el empleo del domicilio del causante como criterio de conexión, frente al empleo de la residencia del causante en la mayoría de los Estados, hecho que provoca situaciones habituales de colisión entre sujeciones universales, incrementadas por sus normas de extensión de la sujeción personal (*deemed domicile*). En el caso de España, como venimos indicando, estas situaciones se multiplican, no solo con el Reino Unido, sino con todos los Estados, al no emplear al causante sino al heredero como punto de conexión.

Las particularidades del impuesto sobre las herencias en el Reino Unido, en el que se grava todo el caudal hereditario (*estate*) en sede de los representantes y posteriormente estos transmiten los bienes, netos de impuesto, a los herederos, provoca que los demás Estados deban mantener una concepción amplia en sus respectivas deducciones para evitar la doble imposición con el im-

⁷⁵ RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F.: «Netherlands», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 573.

puesto pagado en el Reino Unido. Como advertimos al inicio de este estudio, la doble imposición no exige una identidad de sujetos pasivos, sino de supuestos de hecho gravados.

El mecanismo unilateral para corregir la doble imposición está recogido en el artículo 159 del *Inheritance Tax Act* en forma de imputación ordinaria (*tax credit*). Esta deducción es la más generosa de todas las analizadas, siendo especialmente flexible respecto a la naturaleza de los impuestos pagados en el extranjero, los sujetos pasivos de los mismos o el momento en que fueron pagados, sin excluir ningún tipo de bien⁷⁶. Al igual que la mayoría de los Estados, el importe de la deducción no puede ser superior al impuesto interno pagado por esos mismos bienes⁷⁷.

A pesar de la amplitud de la deducción articulada, lo cierto es que tiene también importantes limitaciones. En primer lugar, la deducción es solo parcial cuando las propiedades no están situadas en el otro Estado implicado. En segundo lugar, no resulta de aplicación a aquellos bienes situados únicamente en el Reino Unido pero gravados en el extranjero. Finalmente, dado que las transmisiones hereditarias entre esposos no son gravadas hasta el fallecimiento del segundo esposo, se produce un desfase temporal con importantes consecuencias. Si bien no existe doble imposición respecto al impuesto extranjero exigido en el primer fallecimiento (porque no habrá gravamen en el Reino Unido), con ocasión de la segunda muerte en que se grava la totalidad del patrimonio de los esposos ya no se podrá aplicar la deducción respecto al impuesto extranjero pagado en primer término⁷⁸.

6.3. LA PERSISTENCIA DE SITUACIONES DE DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA Y LOS DEMÁS ESTADOS MIEMBROS

En este epígrafe realizaremos una valoración final acerca de si las frecuentes situaciones de doble imposición entre España y los restantes EM analizados, dada la inexistencia de una red de CDI⁷⁹, son corregidas de forma exitosa por la interacción entre los mecanismos unilaterales descritos.

La situación más común de doble imposición internacional, aquella en la que los bienes de una herencia son gravados en el Estado de su situación conforme al criterio territorial y, a su vez,

⁷⁶ MCKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S.: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, págs. 818-819.

⁷⁷ Como particularidad, esta regla de imputación se aplica si los bienes se encuentran situados en el otro Estado donde se ha pagado el impuesto; en cambio, si el bien no está en ninguno de los dos Estados o se entiende localizado tanto en el Reino Unido como el otro territorio, la deducción será parcial conforme a una simple fórmula: (Impuesto pagado en el Reino Unido/Impuesto extranjero + Impuesto pagado en el Reino Unido) × el menor de los dos impuestos.

⁷⁸ MCKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S.: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *op. cit.*, pág. 820.

⁷⁹ En este sentido, el Estado que menos nos debe preocupar es Francia, dada la existencia de un CDI que elimina la práctica totalidad de las posibles situaciones de doble imposición, a pesar de que Francia emplea criterios de conexión muy amplios (por ejemplo, aplica la sujeción universal también en el caso de residentes en España que hayan estado a su vez domiciliados en Francia más de seis de los últimos diez años).

en otro Estado, conforme al criterio personal (universal), recibe una corrección relativamente adecuada en los casos analizados. No obstante, incluso en este caso, presupuesto principal de aplicación de las deducciones, existen claras lagunas en las que, a lo sumo, se permite la aplicación del impuesto extranjero como gasto deducible de la base imponible.

Así, por ejemplo, si el causante tiene su residencia en Bélgica y existen bienes muebles ubicados en España, el derecho belga no articula ningún mecanismo para corregir esta doble imposición⁸⁰; lo mismo sucede respecto a una herencia en la que el causante tenga su residencia en los Países Bajos y existan bienes muebles no pertenecientes a un establecimiento permanente situados en España. Finalmente, como caso paradigmático (motivo de la señalada sentencia del caso *Block*), Alemania no corrige la doble imposición por el gravamen de activos financieros gravados en España por obligación real.

La deducción española también se encuentra limitada cuando otros Estados aplican diferentes reglas de localización; así, por ejemplo, el artículo 23 de la LISD no elimina la doble imposición cuando un residente en España hereda un barco situado en España pero registrado en Italia.

El principal problema en España son las situaciones de doble imposición universal provocadas por el dispar punto de conexión recogido en nuestra normativa para las sucesiones transfronterizas. Una primera cuestión en estos casos es determinar en qué Estado se presentará antes la declaración, pues, para aplicar la deducción del impuesto pagado en el extranjero, es necesario presentar la declaración extranjera. La cuestión se complica aún más si en ambos EM existe derecho a una deducción cruzada sobre bienes situados en cada uno de ellos que se han gravado en el otro Estado. Todo ello, al margen de los costosos trámites administrativos necesarios (traducciones juradas, apostillas, solicitud de número de identificación fiscal, asesoramiento, etc.).

No obstante, el mayor obstáculo derivado de esta doble imposición universal es el hecho de que ninguno de los dos EM corregirá la doble imposición provocada por la aplicación simultánea de sus respectivos impuestos sobre los bienes situados en terceros Estados (especialmente, si en este tercer Estado la transmisión hereditaria del bien no está gravada).

Adicionalmente, la doble imposición universal puede derivar de la aplicación de reglas de *deemed residence* en otros EM, como sucede con Alemania durante los primeros cinco años en los que nacionales alemanes residan en España tras haberse trasladado desde Alemania. Como han demostrado MOLL y RAVENTÓS CALVO, la aplicación simultánea de ambos poderes tributarios en este último caso provoca situaciones permanentes de doble imposición respecto a acciones de empresas españolas, bonos con deudores españoles o sobre una colección de arte situada en España⁸¹.

⁸⁰ DECHAMPS, R.: «La loi applicable aux successions de ressortissants belges en Espagne aspects civils et fiscaux», *Revue du Notariat Belge*, 2008, septiembre, pág. 494.

⁸¹ MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S., *op. cit.*, pág. 458. En concreto, demuestran que no existen mecanismos para corregir la doble imposición sufrida por los herederos residentes en España y Alemania sobre acciones de empresas españolas y bonos con deudores españoles, así como sobre una colección de arte situada en España.

En definitiva, podemos comprobar que los mecanismos unilaterales resultan claramente insuficientes para corregir las múltiples situaciones de doble imposición, especialmente desde la perspectiva de un país como España, que fruto de sus especiales puntos de conexión, se enfrenta a situaciones frecuentes de doble sujeción universal.

7. PROPUESTAS EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS SUCESIONES TRANSFRONTERIZAS

La dimensión del problema y los intereses nacionales contrapuestos exigían una intervención supranacional que ha sido comandada en los últimos años por la UE. A continuación vamos a examinar brevemente los principales documentos y valorar las propuestas formuladas, tanto en un plano jurídico-económico, como político.

7.1. LAS INICIATIVAS DEL AÑO 2011: RECOMENDACIÓN (UE) 2011/856 DE LA COMISIÓN, DE 15 DE DICIEMBRE DE 2011, RELATIVA A MEDIDAS ENCAMINADAS A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE SUCESIONES

A pesar de que la preocupación en la UE por esta materia siempre ha estado latente, como punto de partida de este renovado impulso podemos tomar la Comunicación COM(2010) 769, de 20 de diciembre de 2010, «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE», que destacaba el obstáculo para la movilidad de los ciudadanos y empresas que suponía la doble imposición en las sucesiones transfronterizas.

Menos de un año después (15 de diciembre de 2011) veían la luz tres documentos de forma simultánea: la Comunicación COM(2011) 864, «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»⁸²; la Recomendación (UE) 2011/856, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, y el documento de trabajo SEC(2011) 1488, «Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law». Dado que estos documentos abarcan los múltiples obstáculos que afrontan las sucesiones transfronterizas (problemas administrativos, discriminación, etc.), vamos a centrarnos en aquellas medidas vinculadas a la eliminación de la doble imposición⁸³.

⁸² Con anterioridad al mismo, la Comisión ya había encargado el estudio de Copenhagen Economics que hemos citado en varias ocasiones a lo largo de este trabajo, que vio la luz en el año 2010, y que aborda de manera transversal los principales obstáculos de naturaleza fiscal en las sucesiones transfronterizas en la UE.

⁸³ En relación con la no discriminación, la Comisión ha desarrollado una profunda criba de las legislaciones nacionales denunciando ante el Tribunal de Justicia las situaciones que consideraba contrarias al derecho de la Unión. En la mayoría de las ocasiones, el TJUE se ha mostrado firme, reacio a aceptar cualquier justificación y condenando a los Estados

Para empezar, conviene advertir que en ningún momento ha estado en la agenda europea una armonización de los impuestos sobre sucesiones, sino lograr que la «interacción entre las normas de los EM sea más coherente, de tal modo que se reduzcan las posibilidades de imposición doble o múltiple de las herencias» (COM(2011) 864).

El documento más relevante es la Recomendación (UE) 2011/856, que se centra de forma específica en las medidas para evitar la doble imposición, señalando como su principal objetivo que la carga tributaria global que recae sobre una herencia transfronteriza no sea superior a la que correspondería si solo fuera gravada en su totalidad por el Estado con el nivel de tributación más elevado (apdo. 3).

La propuesta, siguiendo en cierta medida los parámetros del modelo de la OCDE de 1982, diseña un esquema de tributación en cadena que distribuye el poder de imposición sobre la herencia y va concediendo prioridad para gravar determinadas manifestaciones a determinados Estados frente a otros, que se comprometerían mediante cualquier fórmula (imputación, exención, etc.) a corregir la eventual doble imposición por el ejercicio en paralelo de su poder tributario «subsidiario» (apdo. 4)⁸⁴. Una primera ventaja del sistema propuesto es que parte de una concepción muy amplia de los impuestos sobre sucesiones que evita algunas de las limitaciones advertidas anteriormente en los actuales medios de corrección de la doble imposición⁸⁵.

El derecho de imposición «primario» corresponde a los Estados donde se sitúan los bienes inmuebles y los bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes (en la línea de los arts. 5 y 6 del modelo de la OCDE de 1982). Cualquier otro Estado que los grave (por aplicación de cualquier criterio de conexión) deberá garantizar la corrección de la doble imposición⁸⁶.

Posteriormente, entran en juego los habituales criterios de conexión personales, de forma que el Estado que tenga un vínculo personal más estrecho con la herencia podrá gravar los res-

membros, logrando un cierto grado de armonización negativa y corrigiendo varias legislaciones nacionales que excluían a los no residentes del acceso a determinados beneficios fiscales o les imponían mayores cargas fiscales que a los residentes. Para un detallado análisis de esta jurisprudencia nos remitimos al detallado estudio desarrollado en: DAFNOMILIS, V.: «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 1», *European Taxation*, 2015, noviembre, págs. 498-508, y «A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances. Part 2», *European Taxation*, diciembre, págs. 567-577.

⁸⁴ Si tenemos en cuenta que la recomendación se conforma con que el nivel máximo de imposición al que se somete una herencia no sea superior al que correspondería si la gravara únicamente el Estado con el impuesto más elevado, entendemos que se admite el empleo de la imputación ordinaria, que limita la deducción a la parte proporcional del impuesto interno que correspondería por los bienes gravados en otro Estado.

⁸⁵ En el texto original: «any tax levied at national, federal, regional, or local level upon death, irrespective of the name of the tax, of the manner in which the tax is levied and of the person to whom the tax is applied».

⁸⁶ Con el fin de garantizar la aplicación de los mecanismos de corrección de la doble imposición, la recomendación propone también que se amplíen los plazos para su aplicación (por ejemplo, hasta diez años) ante las dificultades y los retrasos vinculados a la liquidación de impuestos sobre sucesiones en diferentes Estados (apdo. 5).

tantes bienes y derechos de la misma. En atención a ello, un Estado debe abstenerse de gravar los bienes (no señalados anteriormente) existentes en su territorio si no tiene vínculos personales con la herencia (causante o heredero). En caso de que varios Estados tengan dichos vínculos personales con la herencia, la recomendación, en sintonía con el modelo de la OCDE, prioriza los vínculos con el causante respecto a los existentes con el heredero, quedando obligado el Estado al que está vinculado el heredero a corregir cualquier doble imposición⁸⁷.

Si, tras ello, varios Estados mantienen vínculos personales al mismo nivel, la recomendación crea un orden de vínculos «más estrechos»: hogar permanente, centro de intereses vital, vivienda habitual y, por último, nacionalidad.

A pesar de los aspectos positivos que ofrece esta propuesta, al limitar el alcance de la doble imposición y articular reglas homogéneas para distribuir el poder de imposición, lo cierto es que se mantienen muchos de los obstáculos, no todos ellos económicos, que afectan a las sucesiones transfronterizas. Para empezar, no se evitan los problemas propios de presentar liquidaciones ante varias Administraciones (la barrera del idioma, la complejidad de los impuestos, la disparidad de plazos, etc.). Además, el esquema de tributación en cadena, en un contexto en el que cada vez más EM suprimen o bonifican en gran medida el gravamen sobre las herencias, no impide que un EM con vínculos personales secundarios acabe imponiendo un gravamen elevado sobre gran parte de la herencia. No solo eso, el amplio abanico de conceptos que necesitan interpretación (hogar permanente, centro de intereses vital, vivienda habitual) provocará un importante número de colisiones entre los EM cuya resolución exige un procedimiento amistoso que, lejos de solucionar de forma eficiente, puede empeorar la seguridad jurídica y alargar los ya temibles plazos.

7.2. EL INFORME DEL GRUPO DE EXPERTOS DEL AÑO 2015 «WAYS TO TACKLE INHERITANCE CROSS-BORDER TAX OBSTACLES FACING INDIVIDUALS WITHIN THE EU»

Tal vez por los inconvenientes advertidos, tal vez porque existían cuestiones más relevantes en la agenda fiscal internacional (BEPS), lo cierto es que la acogida de la recomendación por parte de los Estados fue muy fría⁸⁸. Por ello, apenas cuatro años después, en diciembre de 2015, en el marco de la evaluación y seguimiento de la iniciativa, se ponía sobre la mesa el informe de

⁸⁷ Este hecho no hace sino corroborar la incoherencia de mantener en nuestro derecho interno la residencia de los herederos como criterio de conexión en las sucesiones transfronterizas.

⁸⁸ Esta desidia fue comprobada por la Comisión a través de las respuestas a una nueva consulta pública abierta en 2014 sobre «Cross-border inheritance tax problems within the EU» que pretendía valorar los progresos en relación con la recomendación y la comunicación de 2011. En la misma se puede apreciar que las respuestas apuntan a los mismos problemas señalados tres años atrás, sin que los Estados miembros hubieran adoptado medidas significativas para ponerles solución.

un grupo de expertos creado por la Comisión («Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU», en adelante, el informe) que plantea nuevas alternativas para eliminar los obstáculos a las sucesiones transfronterizas, entre ellos, la doble imposición.

A pesar de asumir el fracaso inicial de la recomendación⁸⁹, la primera apuesta del informe es transformar la propuesta de la recomendación en un instrumento jurídico vinculante en el ámbito de la UE. Una vía que consideramos poco atractiva para los EM, que ya han tenido la oportunidad de apoyarla durante años y le han dado la espalda. Los EM que no gravan las herencias no tienen incentivos para permitir que otros EM acaben aplicando de forma subsidiaria sus impuestos, incluso sobre bienes inmuebles de su territorio. El mecanismo de exención como método de corregir la doble imposición (que no aplica prácticamente ningún EM) delimitaría mejor el poder tributario y evitaría este traslado de gravamen hacia los EM que aplican impuestos más elevados. En última instancia, los intereses recaudatorios de estos últimos EM bloquean el empleo del sistema de exención, que solucionaría la mayor parte de los problemas que presenta la recomendación.

Al margen de insistir en la recomendación, el informe pone sobre la mesa dos nuevos escenarios para eliminar la doble imposición. El primero y más ambicioso, es aplicar la regla una sucesión-un impuesto⁹⁰, conforme a la cual, el EM en el cual el causante tuviera su residencia habitual será el único llamado a gravar la herencia, aunque se abre la puerta a que otro EM que demuestre una conexión «manifiestamente más estrecha» pueda ser el que finalmente imponga su poder tributario sobre la sucesión⁹¹.

Las ventajas de este sistema son claras; por un lado, desaparece cualquier atisbo de doble imposición entre EM e, igualmente, se eliminan las dificultades propias de tratar con las diferentes Administraciones tributarias vinculadas a una sucesión transfronteriza; por ello, el grupo de expertos se muestra partidario de esta solución⁹². Dado que la aplicación estricta de la regla *una*

⁸⁹ «It is now clear, well over 3 years after it was made, that the recommendation is not going to lead to any fundamental change in the approach of Member States to the problem of IHT double taxation» (informe, pág. 18).

⁹⁰ Una solución alcanzada ya en materia de seguridad social a través del Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social, por lo que no existen, en principio, obstáculos jurídicos para su aplicación.

⁹¹ Esta fórmula es la empleada en el artículo 21 del Reglamento (UE) n.º 650/2012, en materia civil, y conecta con los criterios plasmados en el modelo de la OCDE:

«Artículo 21.

1. Salvo disposición contraria del presente reglamento, la ley aplicable a la totalidad de la sucesión será la del Estado en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del fallecimiento.
2. Si, de forma excepcional, resultase claramente de todas las circunstancias del caso que, en el momento del fallecimiento, el causante mantenía un vínculo manifiestamente más estrecho con un Estado distinto del Estado cuya ley fuese aplicable de conformidad con el apartado 1, la ley aplicable a la sucesión será la de ese otro Estado».

⁹² «(T)he expert group prefers the approach of applying one IHT system to one inheritance» (informe, pág. 20).

sucesión-un impuesto obligaría a los EM a prescindir del gravamen territorial, especialmente vinculado a los bienes inmuebles, el informe propone una posible compensación del Estado de residencia al Estado de situación que no quiebre la simplicidad del esquema propuesto.

No obstante, debemos ser conscientes también de sus inconvenientes. El criterio de la residencia habitual, no seamos ingenuos, es fácilmente manipulable, especialmente cuando los grandes patrimonios vean en este traslado la posibilidad de eludir altas cargas tributarias. El ejemplo de España, con traslados de residencia hacia comunidades con el ISD más bonificado, puede reproducirse en el ámbito de la UE. El arbitraje fiscal de los ciudadanos únicamente necesita que el incentivo sea suficiente; la competencia fiscal entre los EM, que la recompensa para el vencedor merezca la pena⁹³.

Esta posible dinámica de arbitraje y competencia fiscal sería, en nuestra opinión, la puntilla para la tributación sobre las sucesiones en la UE, pues, tal y como ha pasado internamente en España, las diferencias entre regiones generan importantes agravios al beneficiarse de ellas principalmente los ciudadanos con mayor patrimonio, únicos con verdaderas posibilidades de planificación fiscal. Al margen del cálculo inicial sobre quién perderá o ganará recaudación en función del número de causantes residentes en su territorio, los Estados con impuestos elevados sufrirán una fuerte presión para reducir o eliminar la tributación sobre las herencias, por lo que es lógico que no apoyen esta iniciativa.

Ante este escenario, no podemos sino rechazar este planteamiento por los riesgos que supone para el mantenimiento de un gravamen sobre las sucesiones y por las distorsiones que generaría una dinámica de competencia fiscal en este campo.

La segunda propuesta que realiza el informe rescata la idea, ya formulada en el año 1993⁹⁴, de un convenio multilateral para eliminar la doble imposición en las herencias. Como hemos podido comprobar, el modelo de la OCDE, a pesar de necesitar una actualización, e incluso los

⁹³ Como indicamos en un trabajo anterior, el arbitraje fiscal (por ejemplo, un cambio de residencia para eludir el pago del impuesto sobre sucesiones) depende de tres factores: «la movilidad de las bases objeto de gravamen, el sistema de tributación de las mismas y las diferencias de trato fiscal entre jurisdicciones [...] una jurisdicción iniciará una dinámica de competencia fiscal si tiene incentivos para ofrecer un tratamiento fiscal a determinadas manifestaciones de capacidad económica tal que las diferencias generadas promuevan el arbitraje fiscal a su favor». Vid. MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea», *RCyT. CEF*, n.º 377-378, 2014, pág. 10.

⁹⁴ En concreto, se encuentra en el anexo I a la Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las pymes, de 23 de julio de 2014, en la que se recogen las propuestas presentadas por el Simposio sobre Transmisión de Empresas organizado por la Comisión Europea los días 29 y 30 de enero de 1993. En el apartado III de conclusiones específicas, el punto 2.1, relativo a los aspectos fiscales en que se insta a la Comisión a tomar medidas, se propone: «Eliminación de la doble imposición internacional por sucesión en aquellos casos en que los activos de la empresa están localizados en un EM distinto de aquel en que se encuentre el último lugar de residencia del propietario fallecido; esta eliminación podría hacerse, bien ampliando la red de convenios internacionales sobre derechos de sucesión a todos los Estados miembros, bien celebrando un convenio multilateral europeo sobre derechos de sucesión».

CDI anteriores al mismo (como el España-Francia), son el instrumento más eficiente conocido para eliminar la doble imposición en las sucesiones. Aunque en ocasiones se mantenga la obligación de tratar con varias Administraciones, la delimitación del poder tributario a través de un CDI limita las situaciones de conflicto y crea a través del precedente un espacio de seguridad jurídica. Ante la deficiente red de CDI existente y la imposibilidad material de negociar, *ex novo*, cientos de convenios bilaterales, un convenio multilateral se ofrece como la mejor alternativa, máxime tras el éxito en la aprobación del instrumento multilateral como colofón a la acción 15 del Plan BEPS⁹⁵.

El grupo de expertos se muestra poco partidario de esta propuesta por considerar que con un CDI multilateral se perdería la protección y el apoyo de las instituciones comunitarias (el TJUE como protector y la Comisión como impulsora). Resulta lógico que una iniciativa de la Unión desdeñe soluciones que se escapen de su control y prefiera que se articulen a través de instrumentos legislativos propios. No obstante, dada la nula protección que estas instituciones han ofrecido hasta ahora contra la doble imposición sucesoria y la necesidad de contar en principio con el apoyo de todos los EM para las iniciativas legislativa de la Unión, cualquier alternativa como el convenio multilateral resulta más atractiva, toma fuerza, y merece ser analizada. ¿Acaso los CDI en el ámbito de la renta no se han mostrado eficaces para eliminar la doble imposición?

La escasa importancia relativa de la recaudación sucesoria, lejos de ser un problema, puede incentivar que los Estados adopten un modelo común de eliminación de la doble imposición, menos individualizado. Los criterios que sugerimos son los plasmados en el modelo de la OCDE de 1982, aunque deberán ser convenientemente adaptados. Desde luego, debemos alejarnos de complejos esquemas de corrección de la doble imposición y apostar por un sistema de competencias exclusivas y mecanismos de exención que excluyan, *ab initio*, cualquier atisbo de doble imposición.

Por otro lado, el temor al *treaty override* en el ámbito de un CDI multilateral en materia sucesoria tiene pocos argumentos por la dificultad para alterar los criterios de conexión personales de forma artificial. Otra cuestión que seguirá siempre abierta es la posibilidad de arbitraje fiscal por parte de los ciudadanos, aunque encontrará menos incentivos con un poder tributario compartido (aunque exclusivo) respecto a la situación en la que una sola jurisdicción determina el gravamen sobre la totalidad de los bienes de la herencia.

⁹⁵ La acción 15 del Plan BEPS, referente a la aprobación de un MLI, ha sido entendida desde un principio como una medida transversal necesaria para la implantación de medidas desarrolladas en el resto de trabajos que exigieran la modificación de los CDI como tratados bilaterales. El propósito de este MLI, como se ha venido sosteniendo en los sucesivos informes de la acción 15, es conseguir una implantación coordinada de las medidas contenidas en BEPS en un tiempo razonable. Conviene recordar, eso sí, que el MLI publicado es mucho menos ambicioso que un CDI multilateral, entendido este último como un CDI único que sustituya el contenido de todos los vigentes. Al contrario, únicamente se centra en la implantación de las acciones de BEPS directamente relacionadas con los CDI (acciones 2, 6, 7 y 14) pero sin acabar con la bilateralidad propia de la actual estructura de convenios y reformándolos solo en parte. *Vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.: «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, 2016, pág. 449.

El principal escollo para avanzar en este camino no deja de ser evidentemente político y de prioridades. Fuera de la UE parece difícil que una iniciativa parcial como esta pueda tener el impulso necesario; por ello, como escenario alternativo proponemos que estos parámetros del CDI multilateral se integren en un instrumento vinculante de la Unión, aunque alejándose de las dos propuestas principales, la tributación en cadena de la recomendación y el principio una sucesión-un impuesto. Las ventajas que ambos sistemas pueden ofrecer son, en nuestra opinión, claramente contrarrestadas por sus graves inconvenientes. Ante el desinterés de aquellos EM que no aplican un gravamen sobre las herencias o lo hacen de forma poco significativa, una iniciativa de cooperación reforzada que integre a los EM examinados puede ser una alternativa más viable.

Como premisa, si España quiere participar en este proceso debe renunciar a emplear la residencia del heredero como punto de conexión (sistema que luego no aplica en el plano interno). De hecho, este cambio podría incluso resultar ventajoso en un plano recaudatorio.

8. CONCLUSIONES

1. A pesar de su escaso peso recaudatorio, la doble imposición sobre las sucesiones transfronterizas en la UE afecta frontalmente al ejercicio de las libertades fundamentales

La concentración del problema en pocos individuos, su carácter instantáneo y los elevados tipos por el gravamen simultáneo en varios EM generan un problema concreto, limitado, pero con la entidad suficiente para desalentar el ejercicio de las libertades fundamentales. La naturaleza inevitable de la muerte determina que los ciudadanos interioricen los costes fiscales de la sucesión en sus decisiones, por lo que, aunque lejanas en el tiempo, las potenciales situaciones de doble imposición desalientan inversiones y traslados de residencia cada día.

2. En el caso de España, se multiplican las situaciones de doble imposición «universal», la forma más grave de doble imposición; todo ello, provocado por la elección de un punto de conexión (residencia de los herederos) totalmente inverso al estándar internacional (residencia del causante)

La situación más común de doble imposición es aquella en la que un Estado grava conforme al criterio territorial bienes que tributan en otro Estado por sujeción universal. No obstante, la aplicación por parte de algunos Estados de puntos de conexión personales amplios (incluyendo tanto la residencia del causante como la de los herederos) o las reglas de extensión de la vinculación (*deemed residence*) pueden provocar doble imposición «universal» por la colisión de la sujeción plena de la herencia en dos Estados. En el caso de España, al margen de las situaciones comunes de doble imposición, dado el empleo de un criterio de conexión inverso al estándar internacional aceptado (no solo en la UE, sino por la propia OCDE), estas situaciones de doble imposición universal e ilimitada se multiplican.

3. El modelo de la OCDE de 1982 no ha alentado la creación de una red amplia de CDI en materia sucesoria. A pesar de este fracaso, los principios contenidos en el mismo son el mejor punto de partida para eliminar la doble imposición en las sucesiones transfronterizas

El caso de España es especialmente paradigmático por cuanto intervino en la elaboración del modelo de forma activa pero posteriormente se alejó frontalmente de sus parámetros, especialmente al elegir la residencia de los herederos (causahabientes) como punto de conexión internacional. Tal vez como resultado de ello los tres CDI vigentes en nuestro país son anteriores a la publicación del modelo, no negociándose con éxito ningún CDI desde entonces.

4. Los mecanismos unilaterales para eliminar la doble imposición solo la corrigen parcialmente, sin dar respuesta al problema de la doble imposición universal que tanto afecta a España

Las medidas nacionales unilaterales para corregir la doble imposición (principalmente, siguiendo el método de imputación ordinaria) solo son mínimamente eficientes (con importantes lagunas, como hemos señalado) ante la colisión de los criterios de conexión personal y territorial en una misma herencia. En cambio, no dan respuesta a la problemática de la doble imposición universal en la que están frecuentemente envueltos los residentes en España cuando el causante reside en otro EM y menos aún a las situaciones de plurimposición.

5. La fórmula de tributación en cadena contenida en la Recomendación (UE) 2011/856 y el esquema *una herencia-un impuesto* propuesto por el informe del grupo de expertos de 2015 tienen graves inconvenientes que nos llevan a desestimarlos como instrumentos llamados a eliminar la doble imposición

En el primer caso, los EM que imponen un menor gravamen sobre las herencias a las que están vinculados no desean que otro EM, de forma subsidiaria, acabe aplicando un elevado gravamen sobre las mismas. Además, esta iniciativa no elimina los costes administrativos de lidiar con varias Administraciones y justificar documentalmente cualquier deducción.

Aplicar un sistema de *una herencia-un impuesto* sobre la base de la residencia del causante desataría una agresiva dinámica de arbitraje y competencia fiscal en la UE que pondría en peligro no solo la recaudación, sino la propia existencia de un gravamen sucesorio.

6. A la luz de todos los parámetros analizados, la mejor alternativa política, jurídica y económicamente, es un instrumento multilateral impulsado por la propia UE, bien a través de un convenio, bien como iniciativa de cooperación reforzada, en el que participen los EM que desean mantener un gravamen sobre las herencias

En nuestra opinión, la eliminación de la doble imposición pasa por que el EM de residencia del causante, si bien manteniendo el derecho a gravar el resto de los bienes y derechos de la herencia, asuma la pérdida recaudatoria (se puede corregir parcialmente a través de la exención

con progresividad) respecto a aquellos bienes con vínculos más estrechos con otros EM (bienes inmuebles, bienes muebles pertenecientes a establecimientos permanentes y aquellos otros que se definan). Un sistema ideal de potestades exclusivas (no compartidas como en el modelo) evitaría el propio nacimiento de la doble imposición. Un elemento fundamental de este instrumento será la creación de reglas comunes para determinar la localización de los bienes y derechos de la herencia que eviten los actuales solapamientos.

En esta regulación no tendrían cabida, en principio, las reglas de extensión de la residencia y el domicilio (*deemed residence*), salvo que se integraran en el propio instrumento multilateral. Por ejemplo, ampliando el espacio temporal de determinación de la residencia habitual, tal y como se hace con el plazo de cinco años en nuestro derecho interno para el ISD (art. 28 de la Ley 22/2009), retrasando así, de forma común, la efectividad de los traslados de residencia.

Bibliografía

ÁLVAREZ ARROYO, F. [2003]: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 21.

ARCO RUETE, L. DEL [1977]: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. [2015]: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, n.º 10.

CALDERÓN CARRERO, J. M. [2001]: «La cuestión de la "comparabilidad de impuestos" a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *RCyT. CEF*, n.º 216.

DEBLAUWE, R. [2010]: «Belgium», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

DECHAMPS, R. [2008]: «La loi applicable aux successions de ressortissants belges en Espagne aspects civils et fiscaux», *Revue du Notariat Belge*, septiembre.

ECHENIQUE GORDILLO, R. [1977]. «Doble imposición sobre las sucesiones, los convenios con Francia y Suecia: algunas reflexiones», en VV. AA., *Impuesto sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

GARCÍA ANTÓN, R. [2016]: «The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?», *World Tax Journal*, june.

JOGARAJAN, S. [2012]: «The conclusion and termination of the "First" double taxation treaty», *British Tax Review*, vol. 3.

LACOURT, A. [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit français. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

MAISTO, G. [2010]: «General report», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

MAGNUS, F. y NAVEZ, E.-J. [2010]: «La répartition du pouvoir d'imposition des donations et des successions transfrontalières. Articulation des principes internationaux, communautaires et belges», *Revue du Notariat Belge*, n.º 1.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2014]: «Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea», *RCyT. CEF*, n.ºs 377-378.

MARTÍN ROMÁN, J. y BLANCO GARCÍA, A. DEL [2014]: «Los problemas de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 151.

McKEEVER, M. y SKEFFINGTON, S. [2010]: «United Kingdom», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S. [2009]: «Case Study: On Possible Double Taxation and Other Problems affecting the Free Movement of Persons and Capital within Europe resulting from Inheritance Tax, illustrated by the Example Germany/Spain», *European Taxation*.

MONASSIER, B. [2010]: «France», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

NAVEZ, E.-J. [2011]: «La doublé imposition internationale et les méthodes d'évitement», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

- [2011]: «Les remèdes au défaut de coordination des législations nationales», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.
- [2012]: «The Influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?», *EC Tax Review*, n.º 2.

PIJPERS, Y. J. M. y VIJFEIJKEN, I. J. F. A. VAN [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit néerlandais. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

RIBES RIBES, A. [2003]: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA.

- «La fiscalité des donations et des successions en droit espagnol. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

RICHELLE, F. M. y SONNEVELDT, F. [2010]: «Netherlands», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

SACCARDO, N. [2010]: «Italy», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1993]: *Lecciones de derecho financiero*, 10.ª ed. Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A. [1991]: *La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones*, Granada, Comares.

SELLITO, E. y STANS, Y. [2011]: «La fiscalité des donations et des successions en droit italien. Lignes directrices», en NAVEZ, E.-J. (dir.), *La fiscalité des successions et des donations internationales*, Bruselas, Bruylant.

VILLA GIL, J. M. DE LA [1985]: «La doble imposición internacional en el ámbito sucesorio: su filosofía y evolución histórica. La realidad española», en *Modelo de Convenio de doble imposición sobre las sucesiones y donaciones (OCDE, 1982)*, Instituto de Estudios Fiscales.

WATRIN, C. [2010]: «Germany», en MAISTO, G. y SONNEVELDT, F. (dirs.), *Death as a taxable event and its international ramification*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 95 b, International Fiscal Association.

ZORNOZA PÉREZ, J. [2016]: «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en RAMOS PRIETO, J. (coord.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi.

DURACIÓN, RETROACCIÓN Y PRESCRIPCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS ANTES Y DESPUÉS DE LA LEY 34/2015

Francisco de Asís García Sarabia

*Doctor en Derecho y Economista
Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Católica de San Antonio*

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

El presente trabajo analiza las consecuencias que la institución de la prescripción desencadena sobre el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda en el seno de un procedimiento de inspección, en particular, en los casos de retroacción o ejecución de resoluciones por parte de los órganos económico-administrativos u órganos judiciales, antes y después de la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

Palabras clave: inspección; prescripción; duración; retroacción.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 11-07-2017 / Fecha de revisión: 18-10-2017

LENGTH, RETROACTION AND PRESCRIPTION OF THE TAX INSPECTION PROCEDURE BEFORE AND AFTER LAW 34/2015

Francisco de Asís García Sarabia

ABSTRACT

This study analyzes the consequences that the prescription period triggers on the Tax Administration right to determine the tax debt in an inspection procedure, in particular, in the case of both retroaction and execution of the resolutions adopted by the economic-administrative or judicial organs, before and after the Law 34/2015 entered into force.

Keywords: inspection; prescription; duration; retroaction.

Sumario

- I. Introducción
- II. Antes de la Ley 34/2015
 - A) Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras
 - B) Prescripción y retroacción de las actuaciones inspectoras
- III. Después de la Ley 34/2015
 - A) Prescripción y duración de las actuaciones inspectoras
 - B) Prescripción y retroacción de las actuaciones inspectoras

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los grandes aciertos de la reforma introducida con la Ley 34/2015 de modificación de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), ha sido, sin duda, la inclusión del apartado 6 de su disposición transitoria única, en donde se prevé expresamente cuál es la normativa a aplicar si se produce la retroacción de actuaciones en un procedimiento inspector tras una previa anulación a consecuencia de la resolución de un órgano económico-administrativo o de una sentencia por un tribunal de justicia, resolviendo con ello una vieja polémica de derecho transitorio suscitada tiempo atrás¹.

Esta norma establece que la nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT, efectuada por la Ley 34/2015, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de dicha ley. No obstante, añade que la nueva redacción del apartado 7 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano inspector competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se haya ordenado a partir de la entrada en vigor de dicha ley modificadora.

No cabe, por tanto, duda alguna en que con independencia de que el procedimiento inspector que se haya anulado por un Tribunal Económico-Administrativo (Regional o Central) –TEAR o TEAC– u órgano judicial se hubiese desarrollado conforme a la vigencia de los plazos del artículo 150 de la LGT, si la retroacción se produce a partir del 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de las modificaciones de la LGT por la Ley 34/2015), los plazos de finalización de actuaciones serán conformes a esta última ley.

En efecto, una vez aclarado que el inicio del cómputo del plazo de conclusión de las actuaciones inspectoras para los casos de retroacción o ejecución es el de recepción del expediente por la Administración tributaria que llevó a cabo el procedimiento inspector que fue anulado por un órgano económico-administrativo o tribunal judicial, nos ocuparemos de establecer las consecuencias que se desprenden del incumplimiento del plazo para resolver dicha resolución o sentencia,

¹ Estamos hablando de la normativa que resultaba de aplicación cuando el inicio de la retroacción de las actuaciones inspectoras y la fecha de remisión del expediente al órgano de inspección que debía reponer las actuaciones era anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003 (el 1 de julio de 2004). Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal Supremo en Sentencias de 24 de junio y 19 de diciembre de 2011 (recs. cas. n.º 1908/2008 –NFJ044123– y 2376/2010 –NFJ045554–, respectivamente), en las que estableció que, a tenor de la disposición transitoria tercera de esta ley, se aplicaría la normativa anterior de la LGT de 1963. Por contra, solo si la fecha de la remisión fuese posterior a dicha fecha de entrada en vigor se aplicaría la, por aquel entonces, nueva LGT.

tema este que, tradicionalmente, ha dado lugar a abundante polémica doctrinal y jurisprudencial a la que más adelante haremos referencia.

Para llevar a cabo esta tarea, efectuaremos el análisis separado de esta cuestión en lo que respecta a la institución de la prescripción, diferenciando entre los procedimientos inspectores concluidos antes y después de la reforma introducida por la Ley 34/2015, que equivale al análisis del contenido del *ex* apartado 5 y de los actuales apartados 6 y 7 del mencionado artículo 150.

II. ANTES DE LA LEY 34/2015

A) PRESCRIPCIÓN Y DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Para comenzar nuestro estudio hay que destacar dos momentos temporales distintos.

El primero de ellos viene marcado por la incorporación al ordenamiento jurídico-tributario del (hoy derogado) artículo 29 de la Ley 1/1998, sobre el estatuto del contribuyente, que dispuso dos límites al desarrollo y duración de las actuaciones inspectoras: un límite de seis meses para la interrupción injustificada de estas actuaciones por causas no imputables al obligado tributario y otro límite de un año, ampliable a dos, para la finalización de dichas actuaciones, entendiéndose por finalización la comunicación formal al contribuyente del acuerdo de liquidación derivado de aquellas².

Pese a que no es objeto del presente trabajo las causas de interrupción (justificada e injustificada) de las actuaciones inspectoras, no obstante, a los efectos del estudio de la figura de la prescripción en relación con la duración de dichas actuaciones, hemos de señalar que los plazos de este artículo 29 se computaban de dos formas distintas: o bien, desde la fecha de comunicación de inicio de actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución; o bien, desde la anterior fecha de actuaciones hasta la nueva fecha de reanudación de actuaciones a efectos del cómputo del plazo de seis meses en caso de inactividad administrativa, y el efecto de su incumplimiento, esto era, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permitía considerar prescritas todas las obligaciones tributarias del contribuyente cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación que pusiera fin al procedimiento.

² «Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias [...]». 2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente. 3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones [...].»

En palabras del Tribunal Supremo en la Sentencia de fecha 3 de julio de 2007³, incumplida la prevención legal, el primer acto válido a efectos de interrumpir la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de comprobación venía constituido por la propia liquidación resultante del procedimiento cuyo plazo había sido excedido, y su fecha de notificación venía a ser el *dies ad quem* para medir «el transcurso del lapso temporal previsto para la existencia y consumación de la prescripción»⁴.

Sin embargo, el (ya antiguo) artículo 150.2 de la LGT introdujo una modificación que limitó, no solo el cómputo del plazo, sino también los efectos de su incumplimiento⁵, fijándose en ese instante un nuevo contexto.

Así es, este precepto afirmaba que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del (anterior) plazo de duración de las actuaciones inspectoras (de doce o veinticuatro meses) no determinaría la caducidad de ese procedimiento, sino que este continuaría hasta su terminación, pero lo que sí originaba es que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas desde ese preciso momento.

De acuerdo con lo dicho, antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, existen dos formas de interrupción de la prescripción: o por medio de su reanudación, o por realización de otras actuaciones de comprobación e investigación.

Ciertamente, no hay duda de que el citado apartado 2 establecía la no caducidad del procedimiento pero, en caso de ocurrir uno de los supuestos citados, esto es, interrupción injustificada o inactividad administrativa por un plazo superior a seis meses, ¿qué ocurría posteriormente?

Desde su inclusión, tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de las mismas, solo se entendería interrumpida la prescripción de la obligación tributaria objeto de investigación por los órganos de la Inspección tributaria con la reanudación de actuaciones de la Administración tributaria con conocimiento formal del interesado, y nada más.

³ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 247/2002 –NFJ026828–.

⁴ Vid. BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero, págs. 107 a 117.

⁵ «2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

Efectivamente, la diferencia con la previsión contenida en la Ley 1/1998 radicaba en que, en ella, la superación del plazo ahí previsto producía la no interrupción de la prescripción de todas las actuaciones incardinadas en el procedimiento hasta la notificación de la liquidación resultante, mientras que en la redacción de la LGT de 2003 esa interrupción se producía por cualquier nueva actuación producida después de ser superado el plazo previsto, con independencia de la duración de las actuaciones pendientes hasta la fecha de notificación de la liquidación resultante, que podría demorarse incluso años sin que la ley sancione ese incumplimiento (o cumplimiento tardío) del deber de la Administración tributaria⁶.

Empero, esta disposición normativa no resolvía todas las cuestiones temporales al respecto pues, en los casos de reanudación del procedimiento inspector tras los supuestos de inactividad citados, ¿quedaba indefinidamente esta en el limbo temporal?, es decir, ¿a qué plazo de sujeción para la conclusión del procedimiento reanudado quedaban sometidos los órganos de la Inspección?

Como decimos, la respuesta no venía expresamente regulada en la redacción de la LGT de 2003 (es más, tampoco lo hará tras la reforma de la Ley 34/2015 como se verá más adelante), pero sí en el Reglamento general de gestión e inspección tributaria (RGGI), aunque de una manera tan implícita que, consideramos, genera gran confusión.

Pues bien, para resolver esta cuestión es obligatorio determinar cuál es el nuevo plazo y a partir de qué momento se empieza a computar.

En palabras del profesor FALCÓN Y TELLA⁷, este plazo de duración no podía ser otro que el de doce meses que estaba previsto con carácter general, pues entender la ausencia de plazo vaciaría de contenido el (antiguo) apartado 1 del artículo 150 de la LGT, que solo sería aplicable para los primeros procedimientos inspectores que fueron iniciados y no para el resto. Desde esta perspectiva, dice este autor que «tiene la máxima importancia el párrafo segundo de la letra a) del artículo 150.2 de la LGT, en su inciso final», dado que disponía que, en todo caso, el contribuyente tenía derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan las actuaciones inspectoras que frente a él vayan a realizarse⁸.

Así, se vincula el derecho a la información del contribuyente con los efectos de la prescripción por reanudación de actuaciones inspectoras en la medida en que, cuando se reanudan las actuaciones interrumpidas, o que se han prolongado más de doce meses o veinticuatro en caso de prórroga

⁶ Vid. BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *op. cit.* A este respecto entiende que los efectos de la no interrupción de las actuaciones inspectoras se limitaban a un año con independencia de la inactividad del órgano inspector actuante que, una vez producida su actuación, veía como su derecho a determinar la deuda solo decaía 365 días aunque tardase años en finalizar sus actuaciones.

⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, págs. 7 a 11.

⁸ Y a su vez lo relaciona con el contenido del artículo 147.2 de la LGT, relativo a las comunicaciones de inicio de procedimiento inspector.

(antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015), no hay ya necesidad de informar de los derechos y obligaciones, pues son los mismos que constan en la comunicación de inicio. Pero sí hay que informar sobre el alcance de las actuaciones reanudadas, es decir, sobre los conceptos y periodos que seguirán siendo objeto de comprobación, y ello, si es que para entonces, es decir, para el momento de la reanudación, no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para alguno de ellos (que es la consecuencia que se anudaba al apartado 2 del art. 150) y, en tal caso, parece lógico contar de nuevo el plazo máximo de doce o veinticuatro meses a partir de dicho momento⁹.

Es lo que sutilmente establece el artículo 184.7 del RGGI, según el cual «la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento». Como se ha anticipado, el mensaje que ofrece la redacción de este precepto es tan intrínseco que genera confusión.

Y es que, cuando el precepto dice que la interrupción de la prescripción por la reanudación de actuaciones inspectoras se producirá respecto de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera la comunicación formal de esta con el contribuyente, implícitamente quiere decir que el procedimiento que esté llevando a cabo el órgano actuante puede seguir su curso, pero no producirán efectos interruptivos de la prescripción sus actuaciones hasta que se produzca una notificación de la reanudación de actuaciones formal o hasta que se dicte y notifique el acto de liquidación directamente, y solo para aquellos conceptos para los que no haya transcurrido la prescripción que esta comunicación pretende evitar y, en consecuencia, los ingresos que realicen los contribuyentes desde el transcurso del plazo hasta que tiene lugar dicha comunicación, han de ser considerados ingresos espontáneos, así como, igualmente, procede admitir la realización de declaraciones complementarias a fin de evitar ulteriores sanciones.

Lo contrario generaría una situación de inseguridad jurídica en todos los contribuyentes, de imposible aceptación, pues en el artículo 68 de la LGT se prevé, con carácter general, que solo una acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo

⁹ *Cfr.* con la Resolución del TEAC de fecha 19 de julio de 2011 (R. G. 4344/2009 –NFJ043964–), cuyo criterio respecto del derecho del contribuyente a ser informado del alcance de las actuaciones inspectoras que se vayan a reanudar solamente opera si así lo solicita expresamente el contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con la comunicación de inicio de actuaciones, en donde es inexcusable. En efecto, en su fundamento jurídico segundo afirma lo siguiente: «hay que señalar que el artículo 150.2 a) de la LGT recoge como derecho del contribuyente el ser informado («tendrá derecho a ser informado»), de forma que si el interesado lo solicita de la Administración tributaria, esta deberá informarle del alcance de las nuevas actuaciones que se vayan a realizar, tras haber superado el plazo máximo, pero no se establece como un trámite o una obligación, que de oficio tenga que realizar la Administración necesariamente, sino a solicitud del interesado. Así, hay que apreciar la diferencia en su redacción con la del artículo 147 de la misma Ley General Tributaria, que respecto del inicio de las actuaciones inspectoras señala en su apartado 2.º que "los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones". Estableciendo la obligación de la Administración al inicio de las actuaciones inspectoras de informar al obligado del alcance de las mismas».

interrumpe la prescripción, pero según la unanimidad de la jurisprudencia la eficacia interruptiva ha de entenderse limitada al concepto y periodo al que se refiera la actuación.

Este es el criterio de la Audiencia Nacional desde su Sentencia de fecha 13 de julio de 2011¹⁰. En ellas se establece que para que las actuaciones posteriores al plazo de duración del procedimiento inspector tengan efecto interruptivo de la prescripción, se requiere una actuación formal de los órganos de la Inspección tributaria, con determinación del objeto de las mismas y exclusión, en su caso, de los periodos ya prescritos, no siendo suficiente la mera continuación de las actuaciones de comprobación e investigación, en cuyo caso la interrupción de la prescripción se produce con la liquidación que pone fin a las actuaciones de investigación.

En suma, antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, puede ocurrir que, tanto por incumplimiento del plazo de seis meses de inactividad administrativa como directamente por el transcurso del plazo de doce o veinticuatro meses de las actuaciones inspectoras, cuando se notifique la liquidación ya haya prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria, en tanto en cuanto esos incumplimientos tienen como efecto la no interrupción de este derecho, pero también puede ocurrir que si se llevan a cabo nuevas actuaciones, antes de la conclusión del plazo de cuatro años, sí se producirá la interrupción, tal como establecía el artículo 150.2 a), que textualmente disponía que: «se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo». Añadiendo que, en estos supuestos, «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a desarrollarse».

Aunque desde la perspectiva del contribuyente es muy positivo el establecimiento de plazos razonables para la realización de actuaciones inspectoras reanudadas, hemos de hacer una última consideración, y no es otra que, a veces, la referida inactividad por más de seis meses de las actuaciones de inspección formalmente no existe, pero realmente es lo que ha sucedido. Estamos hablando de las conocidas como «diligencias de argucia», o lo que es lo mismo, actuaciones realizadas por los órganos de la Inspección tributaria con el contribuyente con objeto innecesario e, incluso, repetitivo, o de contenido imposible, a fin de interrumpir la prescripción. En tal caso, habrá que examinar en cada supuesto las circunstancias concurrentes, pues lo que realmente determina el carácter de mera argucia de una diligencia es su contenido en relación con su finalidad y, así, de encontrarnos ante una de ellas, la consecuencia que debemos aparejarle a estos efectos es la no interrupción de la prescripción en el seno de cualquier procedimiento inspector (reanudado o no), de ahí su importancia para que a estos efectos hayamos recordado esta figura¹¹.

¹⁰ Recurso contencioso-administrativo n.º 393/2009 (NFJ043983).

¹¹ Este es el criterio tradicional del Tribunal Supremo desde su Sentencia de 25 de junio de 1987 (rec. contencioso-administrativo n.º 179/2011 –NFJ000301–) (seguida de muchas otras y siempre con unanimidad), en donde concluyó que, siempre que el contenido de una actuación de la Administración tributaria sea innecesario y puramente dilatorio, debe ser considerado como un artificio generado en el uso impropio de unas potestades otorgadas para fines distintos, a la que no puede reconocerse virtualidad interruptiva de los plazos de prescripción.

B) PRESCRIPCIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Se planteó en la práctica tributaria la problemática sobre si las consecuencias del incumplimiento del plazo para resolver el procedimiento tras la retroacción de actuaciones deben ser las mismas que para el incumplimiento de los plazos de duración de las actuaciones inspectoras, es decir, si operaba la institución de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda en procedimientos inspectores retrotraídos en los que se hubiese incumplido el plazo que establecía la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 de la LGT.

Dicho de otro modo, si superado el plazo restante del primer procedimiento inspector o, en su defecto, el mínimo de seis meses del artículo 150.5 de la LGT en los procedimientos retrotraídos, ¿podría entenderse que se dan los mismos efectos que se incluían en el artículo 150.2 a) de la LGT?

Las consecuencias y efectos eran distintos en caso de entender su operatividad o no hacerlo. De un lado, porque si se aplicaba, sin más, lo que estaba previsto en el artículo 150.2 de la LGT haciendo desaparecer los efectos interruptivos de la prescripción inherentes al inicio del procedimiento de inspección, lo más probable, en la mayoría de los supuestos, es que cuando se dictase la segunda liquidación ya se hubiera consumado la prescripción de la obligación que estaba siendo comprobada e investigada, pues habrían transcurrido más de cuatro años¹². Y, por otra parte, porque de no aplicarse el citado artículo 150.2 de la LGT, lo que quedaría sin una auténtica eficacia es la misma previsión que establecía el apartado 5 de dicho artículo en cuanto a que incluiría un plazo que, en puridad, no resultaría operativo, pues la Administración tributaria dispondría de mucho más tiempo para llevar a cabo la retroacción, sin que su superación tuviera consecuencia (sancionadora) temporal alguna para esta¹³.

Estas disyuntivas para la institución de la prescripción han sido analizadas por gran parte de la doctrina¹⁴, destacando lo dicho por el magistrado del Tribunal Supremo, MARTÍNEZ MICÓ¹⁵. Para llevar a cabo la resolución de esta tarea, entiende este autor que procede una interpretación sistemática del aludido precepto 150.2 conforme al artículo 3.1 del Código Civil, que será im-

¹² Y ello teniendo en cuenta la ingente carga de trabajo de la Administración tributaria. Resulta especialmente interesante esta cuestión en el caso de que la Administración actuante haya apurado el plazo de prescripción de cuatro años para iniciar las primeras actuaciones inspectoras que dieron origen al recurso o reclamación que ha ocasionado la retroacción de las actuaciones, o en aquellos casos en que los órganos administrativos o judiciales no hayan resuelto la impugnación original del contribuyente con la celeridad que resultaría deseable, pues en ambos supuestos es más que probable que el procedimiento en ejecución del fallo se inicie transcurridos más de cuatro años desde la finalización del periodo voluntario de pago de la deuda que fue objeto de las primeras actuaciones inspectoras.

¹³ Más allá que considerar los ingresos que se produjeran como espontáneos.

¹⁴ Entre otras, *vid.* MARTÍN QUERALT, J. B. [2013]: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 267, abril, págs. 4 a 6.

¹⁵ *Vid.* MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2014]: «Retroacción de actuaciones inspectoras», *Tribuna Fiscal*, n.º 273, julio-agosto, págs. 9 a 18.

prescindible para su correcta exégesis, lo cual se ratifica por la remisión del apartado 5 al apartado 1 e, indirectamente, a través de este al apartado 2.

En concreto, razona que la consecuencia de esta disposición normativa es que no puede decirse que por el hecho de que la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 no estableciese expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo otra vez por la inactividad de los órganos inspectores, dicho efecto no interruptivo de la prescripción no pudiese jugar en el procedimiento retrotraído, y ello, dada la remisión al apartado 1, que a su vez se remitía al 2, fundamentalmente, porque si el legislador hubiese querido otorgar una auténtica naturaleza garantista a la medida lo propio hubiese sido que, al establecer las consecuencias de la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, lo hubiese hecho exceptuando los efectos de la norma que regulaba la interrupción de la prescripción.

Entendemos que la conclusión a la que llega este autor es acertada en la medida en que, a distinto parecer, habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado 5 del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado, esto es, desconectado del mismo. En ese caso, si se hubiese querido excluir del apartado 5 el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2 a) de la LGT, se hubiera tenido que mencionar expresamente por el legislador.

Pero además, esta interpretación es correcta habida cuenta de que, si las actuaciones que debe llevar a cabo la Administración tributaria como consecuencia de la ejecución de una resolución de un órgano económico-administrativo o judicial que ordena la retroacción de las actuaciones tienen la consideración de actuaciones inspectoras, esa misma naturaleza de actuaciones inspectoras debe implicar que sea perfectamente aplicable la previsión legal que se establece en el mismo artículo 150.2 de la LGT, que señala que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario conlleva, entre otras consecuencias¹⁶, que no se considere interrumpida la prescripción como resultado de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

Y es que no tendría sentido estimar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones.

A este respecto, el Tribunal Supremo ha defendido la misma conclusión en sus sentencias de fechas:

- 4 de abril de 2013¹⁷: «La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de seis meses sin que finalice el procedimiento,

¹⁶ Además de las ya expuestas, a los efectos del artículo 27 de la LGT, 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 la consideración de espontáneos.

¹⁷ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 3369/2012 (NFJ050709).

debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen»¹⁸.

- 12 de junio de 2013¹⁹, en donde se mantiene que «si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley, habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el artículo 150.2 a) LGT, que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial».
- Doctrina que se reiteraría de nuevo en la Sentencia de 4 de noviembre de 2013²⁰: «Finalmente, tampoco considera válida la nueva liquidación tardía, si se practica dentro del plazo que restaba para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario, en cuanto no existe ningún precepto en la norma tributaria que lleve a adoptar esta conclusión. En definitiva, mantiene que si el incumplimiento del plazo máximo para resolver se produjo después de la entrada en vigor de la nueva ley habrá que estar a las consecuencias y periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento, por lo que una vez sobrepasado el plazo de seis meses a que se refiere el mismo debe tenerse en cuenta lo que dispone el art. 150.2 a), que impide considerar interrumpidos los plazos de prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial».

En suma, la doctrina formulada en las sentencias del Alto Tribunal antes expuestas resulta relevante toda vez que sanciona con la institución de la prescripción a aquellas dilaciones injustificadas efectuadas por la Administración tributaria en procedimientos que surgen como consecuencia de retrotraer las actuaciones inspectoras iniciales tras una anulación en un fallo de un TEAR, TEAC o una sentencia de un tribunal judicial, pues es claro que la duración por más de seis meses

¹⁸ Antes, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011 (rec. cas. n.º 1908/2008 –NFJ044123–) dijo que la remisión de la antigua redacción del apartado 5 del artículo 150 de la LGT al apartado 1 del mismo artículo supone la necesidad de que las actuaciones inspectoras objeto de retroacción finalicen en el plazo que reste o en el de seis meses si aquel fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses.

¹⁹ Recurso de casación n.º 1921/2012 (NFJ051317), fundamento de derecho quinto *in fine*.

²⁰ Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 495/2011 (NFJ068233), fundamento de derecho quinto *in fine*.

del procedimiento inspector retrotraído sin actuación alguna por parte de la misma Administración elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar, pudiendo el contribuyente, incluso, llegar a ganar la prescripción de la obligación principal si cuando el órgano gestor procede a practicar la nueva liquidación hubiese transcurrido de nuevo el plazo de cuatro años.

En otras palabras, para aquellos procedimientos inspectores anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, que en el día de hoy muchos aún perduran, el transcurso del plazo de duración de las actuaciones para la terminación del procedimiento inspector una vez producida la retroacción del mismo (tras anulación por parte de un tribunal económico-administrativo u órgano judicial) sin que las actuaciones concluyan en seis meses, tiene como consecuencia inevitable que la nueva comunicación de inicio del procedimiento inspector (el retrotraído) y todos los demás actos interruptivos desarrollados en el seno del mismo, pierden la virtualidad interruptiva de la prescripción, de acuerdo con la antigua redacción del artículo 150.5 de la LGT, en relación con el artículo 150.2 de la misma ley.

En este sentido, interesa recordar que el plazo máximo de duración de las actuaciones retrotraídas que señalaba el artículo 150.5 de la LGT (el restante o, como mínimo, seis meses), en principio y, en puridad, solo había sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones y que hay que reconocer que el legislador guardó el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo fuese por razones sustantivas o de fondo, ya que ninguna disposición de la LGT obligaba a los órganos de la Inspección a practicar la liquidación en un plazo máximo en este caso, por lo que nos encontrábamos con una nueva laguna legislativa.

Así las cosas, mientras que en el procedimiento de inspección, en el que no impera la institución de la caducidad, solo se reconocía la posibilidad de retrotraer actuaciones cuando el éxito de la impugnación lo era por razones de forma generadora de indefensión en el procedimiento desarrollado frente al contribuyente, que obligaba a la Administración tributaria a practicar nuevas actuaciones inspectoras o a completarlas y a aprobar una nueva liquidación en el plazo que estaba previsto en el artículo 150.5 de la LGT, encontrábamos un vacío normativo en cuanto a una restricción temporal se refiere si lo que se producía era una estimación por un TEAR, TEAC o tribunal judicial por razones de fondo, pues se originaba, formalmente, un supuesto en el que la Inspección de los tributos debía limitarse a liquidar de nuevo, y nada más.

Esta última situación venía sucediéndose como si la Administración tributaria estuviese habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción tan extenso como el primero y, además, renovado desde la notificación de la práctica de la liquidación que fue recurrida y anulada.

Sin embargo, gracias a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo²¹, sabemos que resulta indiferente la naturaleza del vicio que motiva la anulación de una liquidación emanada en el seno de un procedimiento inspector que ha sido recurrida ante un tribunal (ya fuese económico-

²¹ Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 30 de enero y 18 de junio de 2015 (recs. cas. n.º 1198/2013 –NFJ058528– y 3531/2014 –NFJ059097–, respectivamente).

administrativo, o judicial) y, del mismo modo, es indistinto también si ese tribunal ordenó expresamente la retroacción de actuaciones inspectoras o si, por contra, no lo hizo, ya que lo realmente determinante son las concretas actuaciones que han de llevarse a cabo para reparar el procedimiento o la liquidación tributaria que fue anulado/a, es decir, atenderemos siempre a si estas actuaciones conllevan que hay que rehacer el procedimiento por completo o desde algún momento concreto del mismo o si su reparación se alcanza a través de la simple ejecución de la resolución o fallo anulatorio en la que se modifique algún extremo de la liquidación para adecuarla a Derecho.

Por tanto, en buena lógica jurídica, el Tribunal Supremo ha integrado en su criterio, mediante una interpretación analógica del anterior artículo 150.5 de la LGT (tarea que no viene impedida por el art. 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía solo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales), a los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas que, aunque no son técnicamente de retroacción de actuaciones, tampoco existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que aquí nos ocupan.

Por ello, y pese a quedar claro que solo estamos ante una efectiva retroacción de actuaciones inspectoras, propiamente dicha, cuando la anulación ha tenido lugar por motivos o defectos advertidos en la forma, se ha de entender que en las Sentencias de fechas 4 de abril, 12 de junio y 4 de noviembre de 2013, antes referidas, junto a la retroacción de actuaciones inspectoras, existe también para estas una «retroacción material», así, el límite temporal y las consecuencias del antiguo artículo 150.5 de la LGT resultaban indistintamente aplicables a los casos de anulación de las liquidaciones por razones materiales.

Pero es más, pues el concepto de retroacción de actuaciones inspectoras no solo abarcaba los casos en que se ordenaba formalmente la retroacción de actuaciones y esta procedía por vicios formales o de procedimiento, sino al contrario, el Alto Tribunal señala en dichas sentencias que, a efectos de declarar la prescripción extintiva sobrevenida por la superación del plazo establecido en el anterior artículo 150.5 de la LGT, era y es indiferente que la retroacción apareciese explícitamente declarada en la resolución de que se tratase y que se adoptase para la subsanación de defectos formales o materiales, por lo que cabía aplicarlo también a aquellas resoluciones que se dictasen en ejecución de una resolución firme, económico-administrativa o judicial, ya que las sentencias no distinguen entre unos y otros casos.

Es decir, aun cuando la retroacción de actuaciones inspectoras se originaba por motivos de fondo, y fuese o no ordenada expresamente por el tribunal que anulaba la liquidación recurrida, el transcurso del plazo de seis meses desde la recepción del expediente por parte del órgano inspector de la Administración tributaria actuante sin que finalizase el procedimiento, debía tener como consecuencia la solución que venía prevista dentro del mismo artículo 150 de la LGT, concretamente en su antiguo apartado 2, que determinaba que no se tendrían por interrumpidos los plazos de cómputo de la prescripción de ese procedimiento retrotraído.

Entendemos que esa es la interpretación más razonable del precepto, a la que también se suma el TEAC en su Resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 (R. G. 6864/2013 –NFJ059613–):

«la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen»²².

Frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA)²³, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento inspector en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, por dos motivos:

De un lado, porque aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución en toda clase de procedimientos, tomando como base normativa la anterior LGT y el anterior Reglamento general de inspección, «tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección».

Y, de otro lado, porque ha de prevalecer el antiguo artículo 150.5 de la LGT al artículo 66.2 del RGRVA por su mayor rango y especialidad, pues este establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.

Por último, cabe señalar que toda esta jurisprudencia y doctrina tributaria que ha resuelto la polémica de la prescripción para procedimientos de inspección fue emitida cuando ya se encontraba publicado el Proyecto de Ley 34/2015, de modificación de la LGT 58/2003, con lo que, a continuación, analizaremos si con estas interpretaciones se pretendía adaptar el cómputo de estos plazos a la nueva redacción legislativa del artículo 150 de la LGT por resultar coincidentes, o si, por el contrario, buscaban amortiguar el impacto de esta en caso de entender cosas diferentes. Y ello, sin perjuicio de las modificaciones que puedan introducir los Proyectos de Reales Decretos existentes en el momento de la elaboración de este artículo por los que se modificarán, desde su entrada en vigor el próximo 1 de enero de 2018, tanto el RGRVA como el RGGI y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

III. DESPUÉS DE LA LEY 34/2015

Antes de adentrarnos en el estudio de esta cuestión, hay que tener presente que dos son las novedades que se incluyen en la Ley 34/2015 que afectan en particular a la prescripción de los procedimientos de inspección tributaria, y son: por una parte, la inclusión del nuevo artículo 66 bis de la LGT, en especial, a los efectos que aquí nos ocupan, el párrafo segundo del apartado 2 de dicho

²² R. G. 6864/2013 (NFJ059613).

²³ La redacción de este precepto está previsto que se modifique a partir del 1 de enero de 2018, según consta en el texto del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a los efectos de añadir la regulación de la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT.

artículo, que incrementa las facultades (que no el derecho) a comprobar e investigar de la Administración tributaria en un plazo de diez años, antes no existente, y, por otra, el nuevo apartado 7 del artículo 150 de la LGT que suprime la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, a diferencia de su predecesor el apartado 5 antes examinado, que simplemente hablaba de retroacción sin especificar la causa de esta acción dejando abierta la puerta a la interpretación jurisprudencial y doctrinal que acabamos de examinar.

Por tanto, y siguiendo la misma metodología empleada en el epígrafe anterior, analizaremos las nuevas implicaciones que ello supone, tanto respecto de la duración de las actuaciones del procedimiento inspector, como en caso de su retroacción.

A) PRESCRIPCIÓN Y DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

En primer lugar, es preciso aludir a la incorrección de la nomenclatura del nuevo artículo 66 bis de la LGT sobre la imprescriptibilidad del «Derecho a comprobar e investigar» de la Administración tributaria por cuanto que no estamos ante un auténtico derecho, sino ante la manifestación de la potestad tributaria, por lo que devenía innecesario regular legislativamente la figura de la prescripción en relación con esta en la medida en que es de suyo que las potestades solo pueden ser objeto de caducidad y no de prescripción y, además, puesto que ya disponía de esta facultad en atención a la antigua redacción del apartado 3 del artículo 70 de la LGT²⁴.

Aun así, vamos a centrarnos en los efectos de la falta de prescripción de estos mal llamados «derechos» para realizar comprobaciones e investigaciones conforme a la nueva redacción del artículo 115 de la LGT en relación con el procedimiento de inspección tributaria.

En efecto, dos son los límites temporales a la imprescriptibilidad que se establecen en el párrafo segundo del apartado 2 del nuevo artículo 66 bis de la LGT:

En primer lugar, el plazo de prescripción de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones. En este sentido, resulta llamativa la escenificación por parte del legislador del objeto de dichos «derechos» de comprobación, esto es, bases, cuotas o deducciones, pues abarca todos los elementos determinantes de la obligación tributaria de cualquier tribu-

²⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, n.º 20, noviembre, págs. 13 a 18.

to a excepción del tipo de gravamen, por lo que, en realidad, a efectos prácticos, casi que hubiera sido más fácil una delimitación en negativo del mismo.

Y, en segundo lugar, a los efectos que aquí nos interesan, se hace mención al alcance de estos «derechos» en relación con los procedimientos de inspección de alcance general. Por las importantes implicaciones que a continuación serán expuestas, entendemos que resulta necesario transcribir su texto íntegro:

«En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación»²⁵.

No es extraño que, tras varias lecturas consecutivas, el lector aún haya quedado sin comprender el significado de la norma, no tanto sobre la primera parte del párrafo, sino sobre la segunda, pues en nuestra opinión, la redacción de este precepto es desacertada por farragosa.

Así es, en principio, no parece albergar dudas el comienzo del mismo en el que se expone que, siempre que se inicie un procedimiento inspector de alcance general (ya sea iniciado de oficio o tras la solicitud de extensión de efectos realizada por el contribuyente inspeccionado, en virtud de la posibilidad establecida en el art. 149 de la LGT) en relación con alguna obligación tributaria perteneciente a un periodo en el que el derecho a liquidar de la Administración tributaria no se halle prescrito, se entenderá incluida, «en todo caso» en dichas actuaciones de inspección generales, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, de los diez años anteriores.

De lo dicho en esta primera parte del párrafo, podemos extraer que:

De un lado, es absurdo que se haga mención expresa al alcance de la extensión de efectos de la investigación, es decir, a «la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes

²⁵ Finaliza este artículo 66 bis con que «3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación», pues el artículo 148 de la LGT establece que los procedimientos inspectores de carácter general son aquellos que afectan a todos los elementos de la obligación tributaria, incluidos, obviamente, los anteriores.

Y, de otro lado, que de ahora en adelante, se entenderá que la comprobación e investigación de tales elementos es total y con un alcance temporal ineludible de diez años, con independencia de si efectiva o materialmente así se produce por parte de la inspección actuante. Esto supone, a su vez, dos enormes novedades:

En primer lugar, el mero hecho de establecer una actividad que en todo caso ha de entenderse realizada por parte de la Administración tributaria que viene anudada a la facultad de comprobar o investigar en los procedimientos de inspección generales ya que, desde ahora, se entiende que se ha comprobado la totalidad de las bases (gastos e ingresos), cuotas y deducciones por un periodo de diez años aunque esta no se haya producido materialmente. O lo que es lo mismo, este nuevo precepto redefine el contenido del procedimiento inspector de carácter general, pues mientras antes estaba referido exclusivamente al objeto de la investigación que ahí se desarrollaba (esto es, que afectase a todos los elementos de la obligación tributaria), ahora también se establece su alcance y periodos (esto es, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga). Es decir, establece una presunción de la actividad investigadora de la Inspección tributaria.

Y, en segundo lugar, y en relación con lo anterior, por las consecuencias que de ello se desprenden, esto es, los efectos preclusivos que se derivan tras la comprobación e investigación realizada en dicho procedimiento inspector de carácter general.

En este sentido, es imprescindible distinguir entre las dos opciones de interpretación posibles para la literalidad de la segunda parte del párrafo segundo del apartado 2 del aludido artículo 66 bis de la LGT («*En otro caso*, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación»). Y es que, es posible entender que tal previsión actúa, tanto de manera restrictiva de lo dicho en la primera parte del párrafo que acabamos de comentar, como, por el contrario, entender que tiene un carácter supletorio (residual) y está referido a los procedimientos inspectores de alcance parcial. Veámoslo.

Comenzando con la primera de ellas, la restrictiva, podría entenderse que la intención del legislador no es sino poner límites materiales a la actuación de la inspección de los tributos en los procedimientos de alcance general que se ha previsto en la primera parte del párrafo, en la que se establece que su alcance y periodos serían, en todo caso, sobre la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación de los diez años anteriores a la obligación tributaria que se investiga. De tal modo, la interpretación que cabría hacer del párrafo segundo del apartado 2 del artículo 66 bis no sería otra que la siguiente: en el inicio

de un procedimiento inspector de alcance general sobre una obligación tributaria no prescrita, se entenderá siempre incluida la comprobación de bases, cuotas o deducciones de los diez años anteriores a la inspeccionada, a no ser que, «en otro caso», se haga mención a un alcance diferente (más reducido) sobre los ejercicios o los periodos impositivos a los que se refiere.

Los argumentos que encontramos a favor de esta interpretación son de tres tipos:

- **Literal.** Por cuanto que esta segunda parte menciona expresamente que lo que está diciendo versa sobre «la comprobación a que se refiere este apartado», es decir, sobre la investigación de una obligación tributaria en un procedimiento general en conexión con el «derecho» a comprobar bases, cuotas y deducciones en el plazo de diez años.
- **Sistemático.** En tanto en cuanto se ajusta al sistema que ahí se está regulando, esto es, la redacción surge de establecer la aplicación del «derecho» para el procedimiento inspector de alcance general, por tanto, la redacción continuada, en defecto de lo anterior, debe ser para este mismo procedimiento inspector de alcance general. Si hubiese pretendido regular dos sistemas diferentes para este «derecho» para cada tipo de procedimiento inspector (general o parcial), la redacción de esta excepción de «en otro caso», debiera haberse producido en un párrafo aparte y no tras un punto y seguido. Piénsese además que carecería de coherencia sistemática que esta referencia significase que, cuando el procedimiento de aplicación de los tributos tenga alcance parcial, deberá hacerse expresa mención a la inclusión en el objeto del procedimiento de la comprobación de los referidos créditos fiscales, pues es obvio que ello debe ser así, tal y como ya recoge el artículo 148 de la LGT sobre «el alcance de las actuaciones de investigación».
- **Praxis tributaria.** En relación con los efectos preclusivos previstos en el artículo 148.3 de la LGT²⁶ que conllevaría entender lo contrario, esto es, entender que la segunda parte del párrafo que estamos comentando tiene un carácter supletorio que viene referido a los procedimientos de alcance parcial, pues en tal caso, supondría que, dada la nueva atribución de facultades de comprobación e investigación de bases, cuotas y deducciones en diez años atrás que han sido impuestas al procedimiento de inspección general, una vez finalizado este, difícilmente el contribuyente podría verse de nuevo investigado por la Administración tributaria en prácticamente la totalidad del tributo que fue investigado (pues recordemos que solo se excluía el tipo de gravamen) desde ese periodo hacia atrás y, lo que es aún más importante, ese periodo actuaría de «tope» o «freno» para la Inspección tributaria toda vez que estos efectos preclusivos resentirían el derecho a determinar la cuota tributaria de la

²⁶ «Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias».

Administración en ulteriores comprobaciones e investigaciones efectuadas en otros procedimientos (ya fuesen de alcance general o parcial), lo que implicaría, a su vez, la anulación de la institución de la prescripción en el procedimiento inspector, pues esta ya resultaría innecesaria o inútil al quedar imposibilitada a investigar desde ese periodo que ha sido objeto de procedimiento inspector de alcance general hacia atrás.

En consecuencia, la comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, solo podrían realizarse en el curso de procedimientos de investigación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, pero que fuesen posteriores al desarrollo de un procedimiento de inspección de alcance general, pues como es de sobra conocido, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia en general ponen de relieve que la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con la obligación tributaria o los elementos de la misma que fueron objeto de comprobación, salvo que:

1. O bien, en un procedimiento de inspección posterior, se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas.
2. O bien, que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT y, solamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por las mismas circunstancias²⁷.

Sin embargo, con respecto a esta última opción, como de ahora en adelante estas actuaciones inspectoras de alcance general tienen un alcance, prácticamente, absoluto (bases, cuotas y deducciones), el efecto preclusivo sería casi total.

Por tanto, cerrada definitivamente la segunda posibilidad, la referencia legal a hechos o circunstancias nuevos, como hecho o causa justificativa del inicio y desarrollo de un nuevo procedimiento inspector sobre una obligación tributaria que ya ha sido objeto de investigación y que abarque ejercicios pasados, deviene ahora en una noción que está ávida de precisión o determinación doctrinal, pero que, en todo caso, será preciso a partir de esta reforma, concretar, para así calificar en términos de comparación, si son o no estrictamente nuevos los hechos manifestados que justificarían una segunda investigación de la Administración tributaria, en el sentido de que, desde ahora, el contribuyente siempre podría oponerse a ellos alegando que pudieron haber sido apreciados, justificados y probados, además de que el objeto de la hipotética inspección se efec-

²⁷ «Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente».

túa sobre hechos o circunstancias que han permanecido inalterables desde su acontecimiento, lo que es una prueba evidente de que no son en ningún caso nuevos.

Es cierto que el apartado 3 del artículo 148 de la LGT está redactado de una forma que, en su propia literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de que se llevara a cabo una segunda regularización, pero tras esta modificación normativa, se hace estéril la posibilidad de reiteración de segundas comprobaciones (cuanto menos regularizaciones), pues esta tendría que estar motivada, solamente, por nuevos hechos o circunstancias que no se encontraban en el ámbito de la investigación inicial, o que hayan aparecido con posterioridad a la misma ya que, con la nueva disposición que se anuda al procedimiento inspector de alcance general, que es cuasi de alcance ilimitado, los efectos preclusivos impedirían un nuevo procedimiento inspector puesto que, si tras un procedimiento de comprobación limitada, se realiza una comprobación inspectora sobre el mismo ejercicio, concepto y elementos del tributo, sin especificar ni probar en el acta la existencia de nuevos hechos o circunstancias que se han tenido en cuenta a efectos de practicar la liquidación derivada de la segunda comprobación, no se desvirtúa el efecto preclusivo de la primera liquidación y procede declarar la nulidad de pleno derecho de la segunda liquidación practicada por la inspección.

Además, teniendo en cuenta la ampliación de facultades de comprobación e investigación a disposición de la Administración tributaria producida por la Ley 34/2015, del mismo modo, también parece difícil que, en caso de descubrirse nuevos hechos merecedores de un segundo procedimiento de investigación, los hechos puedan averiguarse mediante pruebas obtenidas en actuaciones diferentes (no idénticas) a las realizadas con carácter previo y especificadas en procedimiento de alcance general original.

Esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas al procedimiento inspector de alcance general que se desarrolló, que alteren en alguna medida relevante la investigación del tributo que ya se efectuó, pero no se refiere a hechos originados *ex novo* descubiertos por la Administración tributaria porque en el segundo procedimiento se hubiese esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el efecto preclusivo del artículo 148.3 de la LGT, para que el contribuyente no se vea afectado por dos procedimientos inspectores sucesivos sobre el mismo objeto, más aún cuando el primero de ellos disponía de facultades ilimitadas de investigación en cuanto al objeto y al periodo (diez años).

De ahí que la segunda parte del párrafo que estamos comentando pueda tener un carácter meramente restrictivo de la primera parte, es decir, viene a matizar la ampliación del tiempo y de las facultades de los procedimientos inspectores de alcance general, pues de no interpretarse así, parece quedar frustrada la finalidad del precepto y resulta contrario al sentido de la redacción de la norma que la voluntad del legislador sea la de ampliar las facultades de investigación y, al mismo tiempo, erradicar cualquier nueva posibilidad de investigación de esa obligación tributaria. Por tanto, los procedimientos inspectores de alcance general sobre obligaciones no prescritas iniciados tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 supondrán la investigación de bases, cuotas o deducciones por un plazo de diez años hacia atrás, salvo que se haga constar al obligado tributario previsión en contrario.

Así las cosas, dado lo acotado del carácter que hemos imputado a la segunda parte del segundo párrafo del apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, se nos suscita una nueva fuente de conflicto en la práctica tributaria en torno al *dies a quo* del cómputo de los diez años del derecho a comprobar en el procedimiento inspector. Es decir, se plantea la siguiente duda, ¿desde cuándo se entiende que procede el cómputo del periodo de diez años al que se extienden las actuaciones inspectoras generales?

En principio, el apartado 2 del artículo 147 de la LGT establece que los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y el alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. Sin embargo, ¿qué ocurre si cuando se comunica al contribuyente el inicio del procedimiento inspector de alcance general, este era restrictivo para algunos años (no los diez que se prevén como presunción), y luego en el curso de las investigaciones se amplía por el resto de los años?

En tal caso, puede que cuando se decida ampliar el procedimiento inspector de alcance general a la comprobación de otros ejercicios, estos ya estén prescritos, pues recordemos que, ahora, el nuevo plazo de duración de las actuaciones de investigación es de dieciocho meses en general y de veintisiete meses ampliado bajo determinados supuestos (art. 150.1 de la LGT). ¿Tiene entonces derecho la Administración tributaria a incluir esos periodos en el nuevo objeto de la investigación?

En nuestra opinión, ello dependerá de si el objeto de las actuaciones es o no una obligación tributaria conexas, esto es, aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto, en tal caso, sí es posible, de lo contrario le resultaría imposible.

Efectivamente, si la investigación del procedimiento general iniciado versaba sobre una obligación tributaria conexas, el nuevo apartado 9 del artículo 68 de la LGT permite que se amplíase posteriormente la comprobación a nuevos ejercicios que no fueron excluidos por la previsión restrictiva ya comentada, pues este apartado dispone que la interrupción de la prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

Al margen de lo anterior, otra de las novedades introducidas por la reforma de la Ley 34/2015, que expusimos al inicio de este apartado, ha sido la supresión de la referencia a la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar la Administración tributaria actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, por lo que únicamente la no conclusión de las actuaciones inspectoras durante el transcurso de un año y medio de duración que se prevé (o de dos años y tres meses, si medió acuerdo válido de ampliación de

actuaciones) será la causa que no origine la caducidad del procedimiento pero sí supondrá la continuación de su procedimiento hasta su terminación sin considerar interrumpida la prescripción, que solo se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de estas. Del mismo modo, se ha mantenido la exigencia de que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse frente a él, en caso de que no hayan prescrito ya.

En efecto, este es el contenido del apartado 6 del artículo 150 que ha introducido la Ley 34/2015 y que, del mismo modo, ha hecho o, mejor dicho, hará desde el 1 de enero de 2018 la nueva redacción del apartado 3 del artículo 184 del RGGI según el texto del Proyecto de Real Decreto existente en el momento de redactarse estas líneas.

Como ya dijimos para estos casos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, y nos reiteramos a estos efectos, el plazo se computa desde la fecha de comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación de la resolución del procedimiento inspector y el efecto del incumplimiento, esto es, la no interrupción de las actuaciones inspectoras, permite considerar prescritas todas las obligaciones tributarias del procedimiento inspector cuyo *dies a quo* excediera del plazo previsto en el artículo 66 de la LGT respecto del día de notificación de la liquidación.

Pues bien, a lo anterior hay que sumar el hecho de que la norma haya eliminado el efecto de la no interrupción de la prescripción por la inactividad administrativa (en el plazo de seis meses), unido al incremento de duración de las actuaciones, nos parece un error que perjudica una vez más al contribuyente, pues se limita aún más la operatividad de la prescripción en su favor en tanto en cuanto cualquier actuación posterior devolvería el contador del plazo de duración de actuaciones otra vez a cero. Y así eternamente, sin que la nueva redacción del artículo 150 de la LGT ni del artículo 184 del aludido reglamento hayan dispuesto límite alguno para frenar esta situación.

No comprendemos por qué las normas ya no anudan la extinción de las obligaciones tributarias objeto de investigación a la inactividad administrativa, pues este es, precisamente, un efecto de garantía o que preserve la seguridad jurídica del contribuyente, que eran dos de los fines pretendidos con la reforma, tal y como anuncian sus exposiciones de motivos.

Nótese que, aun en el supuesto de entender que los efectos pretendidos por el legislador eran tales, en realidad, el resultado conseguido ha sido radicalmente contrario, pues ha recortado las garantías propias de los contribuyentes, reforzando el derecho de la Administración tributaria durante las actuaciones inspectoras²⁸.

²⁸ Así lo entendió el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en Sentencia de 27 de mayo de 2005 (rec. contencioso-administrativo n.º 339/2002 –NFJ020701–), a propósito de los plazos máximos de duración de las actuaciones inspectoras que entraron en vigor en 2003 con la LGT 58/2003, afirmando que: «Este plazo no puede calificarse de simple norma procedimental, sino que tiene como reverso el nacimiento de un derecho del sujeto pasivo, como manifestación del principio de seguridad jurídica».

Si la Administración tributaria, con la pretensión (o pretexto) de la lucha contra el fraude que es la omnipresente preocupación contenida en la exposición de motivos de la Ley 34/2005, precisaba de facultades temporales más amplias para desarrollar su función, consideramos que hubiese sido política y legislativamente más adecuado plasmarlo así de forma clara como uno de los justificantes de la reforma de la LGT llevada a cabo, de tal forma que los ciudadanos (contribuyentes) hubiesen conocido realmente los motivos de aquella, aceptándola o rechazándola (con el correspondiente coste político que ello implica para el ejecutivo que la implantó), pero mermar los derechos tributarios que venían disfrutando los contribuyentes a través de un intento de camuflar la verdadera finalidad de la reforma con el pretexto del beneficio común que representa la lucha contra el fraude y unido esto al modo en el que esta fue aprobada en las cámaras (recordemos que fue en el mes de agosto, a dos meses de la disolución del Congreso de los Diputados por la convocatoria de elecciones generales y, lo que nos resulta aún más grave, con estricto respeto al juego de mayorías del partido que gobierna sin la consideración de ninguna de las enmiendas presentadas por el resto de grupos parlamentarios), no hace sino desmerecer la verdadera finalidad pretendida de esta norma incluyendo remiendos temporales que vulneran la seguridad jurídica cuya defensa, precisamente, motivó el precepto y que, a bien seguro, lejos de reducir la conflictividad económico-administrativa y judicial, llevarán al colapso de estos tribunales, aún más si cabe, con respecto a determinar cuándo se interrumpe la prescripción en los nuevos procedimientos inspectores. Los métodos y técnicas antielusivas a mejorar son otros.

Una última consideración a este respecto es que con esta nueva redacción dada la duración de las actuaciones inspectoras, ampliadora de plazos y despenalizadora de la inactividad de seis meses de la Administración tributaria, entendemos que, en lo que hace a la interrupción de la prescripción, resultará intrascendente la catalogación o no de «diligencias de argucia», pues la interrupción de la prescripción nacerá con la notificación de inicio del procedimiento inspector y, de ahí en adelante, dispone de dicho plazo sin obligación alguna, por tanto, para nada importa ya el modo en el que se lleve a cabo la labor de investigación, esto es, si bajo una apariencia de actividad (o, mejor dicho, del progreso de la misma) encubrían verdaderamente la ausencia de la misma.

B) PRESCRIPCIÓN Y RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Si ciertamente la nueva redacción dada por la Ley 34/2015 al artículo 150.7 de la LGT parecía cerrar la puerta a toda posibilidad de retroacción que no se deba a la apreciación de defectos o vicios de carácter formal por un tribunal económico-administrativo o judicial (coincidiendo, así mismo, con la también nueva redacción dada al art. 239 de la LGT), ello puede quedar confirmado con la modificación del apartado 8 del artículo 197 prevista en el texto del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el RGGI.

Así es, cuando parecía que teníamos superadas las distorsiones ocasionadas en este campo, se introduce ahora con enorme relevancia una acepción que distingue, nuevamente, la naturaleza del vicio que invalidó la liquidación resultante del primer procedimiento de inspección tributaria que ha sido anulado, permitiendo, expresamente, y en función de ella, la retroacción de

las actuaciones inspectoras para defectos formales que hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente y dejando en caso negativo, esto es, para defectos materiales o de fondo, cerrada toda posibilidad de retroacción de actuaciones, restringiéndose las actuaciones de la Administración tributaria posteriores a la anulación, al marco de la ejecución de resoluciones.

Además, el efecto que introducen estos nuevos apartados 7 y 8 del artículo 150 de la LGT y 197 del RGGI, respectivamente, de cara a la posible interrupción o no de los plazos de prescripción es evidente, pues se refiera a un acto anulado y retrotraído (en el mismo o en otro procedimiento inspector distinto) o se trate de un acto de ejecución del mismo procedimiento inspector del que trae causa, no son los mismos (y por distintas razones claro está), y ello en la medida en que se ha suprimido la inactividad por periodo continuado de seis meses (*ex art.* 150.2 de la LGT).

En la primera opción, de acuerdo con una interpretación más acorde con la literalidad del régimen expuesto, sí habría interrupción de la prescripción, y ello tanto si la subsanación del vicio se tratase en el mismo procedimiento, como si fuese en otro distinto, pues cuando una resolución económico-administrativa o judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. Dicho de otro modo, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del RGRVA las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, estas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT.

Por el contrario, en cuanto a la segunda opción, continúa la duda aún no resuelta explícitamente ni en la ley ni en el reglamento sobre ¿cuál es el límite temporal del que dispone la Administración tributaria para dictar la nueva liquidación?

Y es que, si atendemos al contenido de su artículo homólogo, el artículo 239 de la LGT, la nueva redacción de este establece (a su vez, de conformidad con el aludido art. 66 del RGRVA) que el plazo para la ejecución de resoluciones o sentencias que anulen por razones de fondo es de un mes a contar desde la recepción del expediente y la notificación del fallo a la Administración tributaria, no estableciendo ninguna consecuencia adicional en caso de incumplimiento por parte del órgano inspector, lo que nos plantea múltiples interrogantes hoy por hoy no resueltos tales como ¿quiere esto decir que volvemos al antiguo entendimiento de que, a falta de plazo, este se entiende novado?, es decir, al tratarse de un nuevo procedimiento distinto, el de ejecución, ¿dispone la Administración tributaria actuante de un nuevo plazo para su ejercicio ya que tampoco se regula ahora para esos casos consecuencia alguna por la inactividad continuada de los órganos de la Inspección? y con ello, ¿deben quedar en el olvido años de doctrina y jurisprudencia en la materia antes comentados? O, por contra, ¿se entiende que el plazo es el mismo que el de la retroacción de actuaciones por inactividad tras la reforma legislativa que entró en vigor el 12 de octubre de 2015?

En nuestra opinión, pese a que formalmente todo parece indicar que esto es así, es decir, que la retroacción de actuaciones tras una resolución anulatoria por motivos de fondo suponen actos de ejecución de las mismas y que, por tanto, no pueden formar nunca parte del procedimiento inspector que ha sido anulado, separándose nuevamente los tipos de resolución anulatoria en

virtud de la naturaleza del vicio, la inclusión de este nuevo párrafo en el precepto lo que viene a hacer es confirmar legislativamente lo que hasta ahora solo era una práctica jurídica cuya erradicación ha costado no pocos años y pronunciamientos jurisprudenciales, con sus correspondientes intereses económicos de contribuyentes en juego, pues con ello se vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes frente a la actuación inspectora de la Administración tributaria, quien, en caso de no prescripción del derecho a determinar la deuda en relación con esa misma obligación tributaria, parece que se novaría el plazo de cuatro años desde que se produjese la anulación por el tribunal económico-administrativo u órgano judicial.

Pero es que, como decimos, en ningún caso la inactividad de la Administración tributaria, en ninguna franja de tiempo, implica penalización alguna para esta en relación con la institución de la prescripción, pues, como se ha dicho, se ha suprimido el contenido del antiguo apartado 2 del artículo 150 de la LGT.

Razón por la cual rechazamos por completo la interpretación de la redacción de estos nuevos preceptos en este sentido, pues parece que nos devuelve a un tiempo pasado en donde los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución de los TEAR, TEAC o de un órgano judicial era, y ahora son otra vez, estrictamente, actuaciones inspectoras sometidas a un procedimiento específico sin plazo temporal para finalizarlo.

Si bien la redacción de este nuevo precepto parece reforzar el régimen anterior, en realidad, este refuerzo no hace sino confirmar o justificar, más si cabe, la necesidad de la doctrina tributaria a la que habían llegado el Tribunal Supremo y el TEAC y que hemos expuesto en el epígrafe anterior sobre que el transcurso del plazo de seis meses sin que finalice el procedimiento inspector tras la anulación de un TEAR, TEAC o Tribunal Contencioso-Administrativo, debe tener como consecuencia ineludible la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción.

Bibliografía

- BEIRAS CAL, A. [2009]: «Welcome to the jungle», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, enero, págs. 107 a 117.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reanudación de las actuaciones tras interrupción injustificada o el transcurso del plazo de doce meses», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, págs. 7 a 11.
- [2014]: «La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima», *Quincena Fiscal*, n.º 20, noviembre, págs. 13 a 18.
- MARTÍN QUERALT, J. B. [2013]: «La discutida duración del plazo para continuar las "actuaciones inspectoras" tras haberse acordado la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 267, abril, págs. 4 a 6.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2014]: «Retroacción de actuaciones inspectoras», *Tribuna Fiscal*, n.º 273, julio-agosto, págs. 8 a 19.

RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ADMINISTRADORES. DELITO TRIBUTARIO O CONCURSO CULPABLE

David Ricardo Pérez-Bustamante Yabar

*Doctor en Economía. Doctor en Derecho
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

EXTRACTO

La responsabilidad penal de los administradores de una entidad mercantil puede derivarse, entre otros, por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda pública por parte de la sociedad o por, en caso de que la entidad mercantil se encuentre en situación de concurso, la declaración de concurso culpable. Habrá que analizar no solo el elemento objetivo del tipo penal del delito contra la Hacienda pública, sino también el elemento subjetivo –dolo– en aras de determinar si la actuación del administrador es constitutiva de un ilícito penal por acción u omisión como consecuencia de un menoscabo patrimonial a la Administración. Para ello, deberá probarse la existencia de mendacidad u ocultación en la actuación de la sociedad y de los administradores, no bastando la mala gestión empresarial por sí sola para determinar tales ilícitos, analizándose de manera individualizada tales actos.

Palabras clave: administrador; artículo 305 del Código Penal; concurso; dolo; delito contra la Hacienda pública; elemento subjetivo; fraude tributario; jurisprudencia; mendacidad; *non bis in idem*; ocultación; omisión.

Fecha de entrada: 10-04-2017 / Fecha de aceptación: 19-05-2017

CRIMINAL RESPONSIBILITY OF THE MANAGERS. BANKRUPTCY OR CRIMINAL TAX OFFENCE

David Ricardo Pérez-Bustamante Yabar

ABSTRACT

Criminal liability of the members of the Board of Directors or any management personnel may arise, inter alia, from the alleged commission by the company itself of an offence against the Public Treasury-Inland Revenue or, should the company be in a bankruptcy or insolvency procedure, from the ruling of the insolvency as fraudulent negligent by the Court. Therefore, not only the objective elements of the criminal conduct must be considered, but also the intentional element –wilful or malice misconduct– should be analyzed to assert if the acts or behaviour of the manager or Board member may be considered as a criminal offence, through action or omission, as a result of any damages caused to the Public Treasury. Consequently, it must be proved, beyond any reasonable doubt, the existence of fraudulent or concealing intent by the company and its managers, not sufficing, therefore, the mere corporate mismanagement to determine the existence of the aforesaid offence, analyzing separately such elements.

Keywords: manager-member of the Board; Section 305 Spanish Criminal Act; insolvency procedure; wilful or malice misconduct; offence against the Public Treasury-Inland Revenue; tax fraud; tax evasion; case law; fraudulent intent; *non bis in idem*; concealment; omission.

Sumario

1. Introducción
2. La responsabilidad penal de los administradores y de las personas jurídicas
 - 2.1. La acción sancionadora contra las personas jurídicas
 - 2.2. La imposibilidad de dualidad de sanciones
 - 2.3. El deber de los administradores de solicitar el concurso
 - 2.4. El dolo en el proceso concursal. El concurso culpable
3. El análisis de la concurrencia de dolo en la actuación de los administradores de una sociedad en supuestos de delito de defraudación tributaria
 - 3.1. Pronunciamientos jurisprudenciales de órganos menores en relación con la concurrencia de dolo
 - 3.2. Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la concurrencia de dolo
 - 3.3. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con la concurrencia de dolo
4. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El estudio de la responsabilidad penal por delitos contra la Hacienda pública de los administradores de sociedades en concurso debe incardinarse en el marco de los elementos del tipo del delito contra la Hacienda pública, previsto en el artículo 305 del Código Penal¹, desde una perspectiva global del supuesto concreto, pues será con base en el conjunto de indicios y circunstancias como podrá determinarse la concurrencia de los elementos del tipo para actuar en contra del derecho a la libertad de los ciudadanos, imponiendo una pena privativa de libertad.

Nuestra Carta Magna, en su artículo 31, dispone que todos los ciudadanos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo a su capacidad económica y conforme a unos criterios de igualdad y progresividad.

La necesidad de contar con los recursos económicos suficientes para el desarrollo de las políticas del Estado en materia de gasto público, protegiendo los intereses de los ciudadanos, impulsó la necesaria regulación penal en aras de evitar que aquellos incumplan sus obligaciones tributarias y dejen de contribuir a los ingresos públicos.

Se deben respetar los límites de lo que está prohibido y lo permitido, a pesar de que esta cuestión no se ha plasmado con claridad en el delito de defraudación tributaria, principalmente, a la hora de determinar quiénes son las personas responsables de las defraudaciones. Con carácter general, lo habitual es que en estas actividades participen sujetos de la relación jurídica tributaria como son los contables, revisores fiscales, asesores tributarios, abogados, administradores, etc.².

Ante la proliferación de este tipo de actividades ilícitas se ha procedido a desarrollar estos delitos; concretamente, el previsto en el artículo 305 del Código Penal, en aras de proteger bienes jurídicos fundamentales como son los ingresos y los gastos públicos, estableciéndose unos umbrales defraudatorios que, en caso de ser rebasados, supondrá incurrir en delito.

¹ Artículo 305 del Código Penal, apartado 1: «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos [...]».

² FEIJOO SÁNCHEZ: «Imputación objetiva en el derecho penal económico y empresarial», *InDret*, 2009, pág. 37.

Fue en ese marco en el que se desarrolló el delito contra la Hacienda pública, el cual se rige por las reglas procesales aplicables a cualquier otro delito. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha expresado de manera reiterada su doctrina respecto al delito de defraudación tributaria manifestando la necesidad de que durante el procedimiento judicial se respeten los principios de publicidad, inmediación y contradicción incardinados en el derecho fundamental del artículo 24.2 de la Constitución. Por ello, el órgano judicial debe examinar de manera directa y personalmente, y en un debate público y de ámbito global, la actividad probatoria.

Según SAINZ DE BUJANDA, el concepto jurídico de Hacienda pública se identifica con «el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, a las corporaciones locales y a los órganos autónomos que integran la Administración institucional³».

La naturaleza del delito de defraudación se encuadra en el «engaño», que es lo que significa defraudar. Asimismo, el delito contra la Hacienda pública es un delito de resultado, pues exige que se produzca un daño patrimonial cuantificado a la Administración (sujeto pasivo) y que dicho perjuicio sea realizado por un obligado al pago del impuesto correspondiente.

Este resultado de engaño se puede alcanzar por acción –cuando se obtiene una subvención o devolución fiscal indebidamente– o por omisión –cuando no se abonan los tributos correspondientes– y debe concurrir el elemento subjetivo –dolo–.

Al ser un delito doloso, no se puede realizar el engaño imprudentemente, por lo que se requiere conocimiento y voluntad de defraudar.

Igualmente, el delito de defraudación es una norma penal en blanco que, como ha declarado el Tribunal Supremo en la Sentencia 13/2006, de 20 de enero (rec. núm. 1907/2003 –NFJ021506–), «requiere ser complementada con una ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho en tanto esta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva de delito».

Dicho con otras palabras: a la hora de determinar si ha existido o no un comportamiento delictivo en los términos recogidos en el artículo 305 del Código Penal, se hace preciso un trabajo de interpretación, recurriendo a la Ley general tributaria y a sus disposiciones reglamentarias con objeto de esclarecer si se produce verdaderamente un delito de defraudación en materia tributaria.

Asimismo, es manifiesta la posibilidad de que una pésima gestión empresarial, derivando en una situación de insolvencia y posterior concurso de una mercantil, derive en un proceso concursal que pueda, al analizarse la actuación del concursado, terminar siendo calificada como concurso culpable con la subsiguiente apertura de procedimiento penal por un posible delito de insolvencia punible –arts. 259 y ss. del Código Penal–. Es en este marco en el que analizaremos el dolo en materia del delito de defraudación y en materia concursal, centrándonos especialmente en la mala gestión del empresario y las posibles consecuencias punitivas.

³ SAINZ DE BUJANDA: *Sistema de derecho financiero I. Introducción*, 1977, pág. 25.

No debe perderse de vista que el derecho penal debe intervenir como *ultima ratio* del ordenamiento cuando los instrumentos administrativos se han mostrado ineficaces para combatir el fraude tributario; circunstancia que entendemos que no concurre en el caso que nos ocupa por cuanto la deuda ha sido extinguida con ocasión de la regularización por parte de la entidad⁴.

2. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ADMINISTRADORES Y DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Hasta hace unos años, nuestro Código Penal únicamente contemplaba que eran responsables, por los delitos cometidos durante la gestión y administración de una sociedad, los administradores encargados de actuar en nombre y representación de una entidad mercantil; esto es, cuando un administrador incumpliera la normativa penal en el ejercicio de los deberes propios de su cargo mediando en su actuación culpabilidad –dolo–.

Esta actuación dolosa se puede realizar por acción o por omisión, de manera que la mera ausencia de participación en la actuación delictiva no implica que un administrador quede exonerado de responsabilidad penal, sino que debe haber actuado de manera diligente –deber de cuidado–.

La reforma del Código Penal en el año 2010 modificó el criterio seguido hasta entonces en el ordenamiento penal español basado en que una sociedad no puede ser responsable de un delito, siendo únicamente responsables los administradores.

A través del artículo 31 bis del Código Penal, se introdujo en el ordenamiento penal español la responsabilidad penal de la persona jurídica en diversos supuestos⁵.

El artículo 31 bis del Código Penal dispone que se podrá atribuir responsabilidad penal a una persona jurídica cuando se cumplan varios requisitos: primero, que sea una persona física que trabaje para la organización mercantil quien cometa un delito –como representante legal o administrador (directivos), o como empleado subordinado a algún directivo–; segundo, que esa persona física que comete el delito actúe en el ejercicio de sus funciones –realizadas en nombre y por cuenta de la sociedad–; tercero, que la sociedad se beneficie de dicha actuación delictiva; y por último, que la entidad mercantil no hubiera actuado con el debido control para evitar el resultado –circunstancia no exigible si el delito lo cometiera una persona física cuyo cargo es el de directivo–.

⁴ La función residual del derecho penal para corregir las conductas delictivas de defraudación tributaria puede comprobarse a través de los datos de la Fiscalía General del Estado que se recogen en las distintas memorias anuales. Así, a título de ejemplo, en la memoria del año 2009, se recoge que, de un total de 4.089.207 asuntos de naturaleza penal, solo se instruyeron 380 procedimientos por delito fiscal, es decir, un 0,009% del total; *vid.* FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO: «Fiscalías de las comunidades autónomas y fiscalías provinciales», en *Memoria FGE 2009*, vol. II, págs. 1.320 y ss.

⁵ GÓMEZ FRAGA, A.: «¿De dónde venimos y a dónde vamos? Sobre la proyectada reforma de la responsabilidad penal de la persona jurídica y el nuevo delito de administradores», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2014, págs. 13-30.

En consecuencia, una de las eximentes de la responsabilidad penal de la persona jurídica será que haya desempeñado una actuación diligente, desarrollando y manteniendo actualizados protocolos de cumplimiento normativo⁶, de manera que aquellas personas encargadas de la supervisión y vigilancia de dicho cumplimiento hayan desarrollado adecuadamente sus funciones. En dicho caso, serán únicamente las personas físicas, como autoras del delito, quienes asuman la responsabilidad penal.

Además, hay que tener en cuenta que la responsabilidad derivada de una actuación delictiva de una persona jurídica será directa y solidaria –junto con las personas físicas que fuesen condenadas por los hechos–, mientras que la responsabilidad penal de la persona jurídica será directa y no subsidiaria.

2.1. LA ACCIÓN SANCIONADORA CONTRA LAS PERSONAS JURÍDICAS

Las sanciones aplicables a las personas jurídicas en materia penal se regulan en el artículo 33.7 del Código Penal, considerándose de carácter grave y estando previstos los siguientes castigos:

- a) Multa por cuotas o proporcional.
- b) Disolución de la persona jurídica.
- c) Suspensión de sus actividades por plazo máximo de 5 años.
- d) Clausura de locales y establecimientos por plazo máximo de 5 años.
- e) Prohibición temporal o definitiva de realizar aquellas actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito.
- f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, o para contratar con el sector público, por plazo máximo de 15 años.
- g) Intervención judicial por plazo máximo de 5 años.

Para la determinación de la pena, el artículo 66 bis del Código Penal establece que deberá tenerse en cuenta:

- a) La necesidad de prevenir la continuación del delito o sus efectos.
- b) Las consecuencias económicas y sociales.
- c) El puesto que ocupa la persona física que incumplió el deber de control en la estructura de la persona jurídica.

⁶ ROJO, Á. y GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M.: «La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles», *Tirant*, 2012.

Asimismo, el artículo 66 bis del Código Penal dispone que las penas con una duración limitada no podrán exceder de la pena privativa de libertad prevista para aquellos casos en los que el delito fuese cometido por una persona física.

2.2. LA IMPOSIBILIDAD DE DUALIDAD DE SANCIONES

La situación de insolvencia que tiene como resultado general el proceso concursal, en algunas ocasiones, se produce como consecuencia de una actuación reprochable al empresario insolvente.

Este comportamiento del empresario es, desde un punto de vista mercantil, sancionable cuando se produce un daño a los acreedores, circunstancia que se resolverá en el proceso concursal. Por otro lado, es posible que la conducta lesiva del empresario perjudique a los intereses generales, acto que se enmarcaría dentro del ordenamiento penal español en el delito de insolvencia punible.

Ello ha derivado en la posibilidad de imponer una doble sanción al empresario; por un lado, la indemnización a los acreedores en el proceso concursal, y por otro, el castigo penal en caso de determinarse la concurrencia de los elementos del tipo del delito de insolvencia punible.

Sobre la incompatibilidad de que recaiga una duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero (rec. de amparo 90/1980 –NCJ062651–), manifestando que, conforme al principio jurídico *non bis in idem*, no solo no es posible imponer dos penas por un mismo acto antijurídico, sino que extiende su influencia a la concurrencia entre las leyes penales y cualquier otra clase de leyes sancionadoras estableciendo una incompatibilidad absoluta que impediría que, en caso de sanción concursal y sanción penal, la misma actuación antijurídica sea doblemente sancionada.

2.3. EL DEBER DE LOS ADMINISTRADORES DE SOLICITAR EL CONCURSO

Con carácter cíclico, como consecuencia de una crisis económica, se ve incrementado el número de entidades mercantiles que, bien por una mala gestión empresarial, o bien por la propia dinámica económica o del sector concreto de actividad, incurren en situaciones de insolvencia.

El artículo 2.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, define la insolvencia como el estado en que «el deudor no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles». Es decir, la insolvencia está relacionada con la capacidad de cumplir con las obligaciones contraídas por el deudor.

Será cuando se cumpla con esta definición de insolvencia el momento en el que los administradores, conforme a su deber legal, tendrán que solicitar el concurso de la sociedad⁷.

⁷ RUBIO, J.: «El deber legal de solicitud de concurso y el patrón de conducta de los administradores de la sociedad insolvente», *Anuario de Derecho Concursal*, núm. 21, Civitas, 2010.

Sin embargo, no en todos los casos un administrador responderá en caso de que, habiendo una situación de insolvencia social, no se solicite el concurso. Así, la Sentencia de 11 de abril de 2008 del Juzgado de lo Mercantil n.º 7 de Madrid eximió de responsabilidad a una parte de los administradores de una mercantil que, por sus funciones, desconocían la situación de insolvencia de la sociedad, condenando a aquellos que sí tenían conocimiento de dicha insolvencia.

2.4. EL DOLO EN EL PROCESO CONCURSAL. EL CONCURSO CULPABLE

El proceso concursal, con nuestro sistema actual de insolvencia, puede ser declarado fortuito o culpable, aunque esta calificación no vinculará a los jueces y tribunales del orden jurisdiccional penal que consideren que las actuaciones del deudor pueden ser constitutivas de un delito.

El concurso será declarado como fortuito cuando, del análisis de la conducta del concursado, no se aprecie negligencia o intención de generar un perjuicio a los acreedores. Por su parte, el concurso será declarado culpable cuando el estado de insolvencia sea generado o agravado concurriendo dolo o culpa grave del concursado o sus representantes legales o administradores.

En consecuencia, se exige una conducta en que medie dolo o culpa grave del deudor concursado mediando un nexo entre la conducta del deudor y el resultado de insolvencia.

En relación con el delito concursal punible, la autoría y participación, se destaca la Sentencia del Tribunal Supremo 40/2008, de 25 de enero (rec. núm. 994/2007 –NCJ062654–):

«[...] la causación o agravación dolosa del concurso no pueden ser posteriores a la declaración judicial y formal del mismo; existencia: ocultación de bienes que conlleva un vaciamiento patrimonial al dejar fuera bienes del quebrado con que satisfacer los créditos; inexistencia: no es cooperador necesario quien cobra una cantidad debida de la persona que representa a empresa declarada en quiebra, con bienes ocultados previamente, al declararse la quiebra con anterioridad al pago que realiza el quebrado: constituir delito del artículo 259 CP/1995, pero no hubo acusación por el mismo».

También es relevante la Sentencia del Tribunal Supremo 993/2005, de 13 de abril (rec. núm. 2497/2003 –NCJ062653–), relativa al delito concursal y la exigencia del dolo directo:

«Entendido como el propósito reflexivamente formado de ocasionar el resultado descrito en la norma, que consiste en perjudicar a los acreedores porque lo buscado es, en exclusiva, el propio beneficio del que gestiona. Así, no bastaría haber realizado operaciones económicas de riesgo, sino que lo requerido es que el aludido perjuicio patrimonial se halle necesaria y conocidamente asociado al *modus operandi* de que se trate».

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo 940/2006, de 6 de octubre (rec. núm. 1862/2005 –NCJ062652–), dispone que:

«la producción de la situación de insolvencia debe provenir de negocios cuya reprobación jurídica sea claramente establecida. Una administración inadecuada al fin económico, que sea calificada, como hace la sentencia recurrida, de "arriesgada gestión" es suficiente para configurar el tipo objetivo del delito. En particular, un plan para adquirir una posición determinada en el mercado, basado en un cálculo económico y financiero erróneo, no es todavía insuficiente para configurar los elementos del tipo objetivo del delito del artículo 260.1 CP.

El hecho probado es claro en la afirmación de la realización de unos actos dirigidos a la realización del tipo penal, colocando en peligro las posibilidades de cobro de los acreedores por la conducta desplegada y que aparece acreditada por la documental aportada, la testifical oída, tanto de los anteriores gerentes de la sociedad como de los interventores de la suspensión, que señalan la coincidencia de la nueva administración con la realización de actos típicos subsumidos en el artículo 260 del Código Penal. Esa voluntariedad en la insolvencia de una empresa en crisis integra el dolo que el tipo penal exige».

En consecuencia, existirá dolo en la actuación del concursado, y por consiguiente, se podrá determinar que el concurso es calificado como culpable cuando el deudor haya alcanzado la situación de insolvencia realizando acciones tendentes a generar un perjuicio a sus acreedores mediante una voluntad o culpa grave en dicha acción.

3. EL ANÁLISIS DE LA CONCURRENCIA DE DOLO EN LA ACTUACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE UNA SOCIEDAD EN SUPUESTOS DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito contra la Hacienda pública, o delito fiscal, es un delito de carácter doloso, lo que implica que no puede cometerse por negligencia.

Para que concurra dolo, la persona que comete la conducta presuntamente delictiva debe actuar sabiendo lo que hace –conducta tendente a obtener un resultado– y con voluntad; es decir, se requiere dos componentes: el saber y el querer⁸.

Dentro del delito contra la Hacienda pública deben concurrir dos elementos del tipo penal; por un lado, el elemento objetivo –cuota defraudada de, al menos, 120.000 €–, y por otro, el elemento subjetivo –dolo–.

Para la concurrencia del dolo no será necesario que exista un ánimo defraudatorio especial, sino que la acción u omisión que implique un resultado defraudatorio puede implicar la existencia de dolo eventual.

⁸ ARGOTE, F.: «Delito fiscal o delito contra la Hacienda pública».

La redacción vigente del artículo 305.1 del Código Penal de 1995 –delito de defraudación en materia tributaria– es la que tiene en cuenta este informe y presenta, en lo que aquí interesa, la siguiente redacción:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo».

Cuando tiene lugar la comisión de un delito contra la Hacienda pública se está vulnerando un bien jurídico protegido. Este bien jurídico inmediato, susceptible de ser lesionado, cuya lesión debe ser probada en el proceso penal y abarcada por el dolo, es el patrimonio de la Hacienda pública⁹.

Haciendo referencia a la legislación tributaria, se regula que en el ámbito penal el elemento subjetivo tiene la máxima importancia y es por eso que la Ley general tributaria, al tratar del delito, señala en su artículo 163 que «la configuración del delito tributario requiere la existencia de dolo». Según MEDRANO C.:

«La sanción administrativa puede continuar aplicándose de manera objetiva prescindiendo de la intención del autor, pero la sanción penal solo puede imponerse cuando en el agente ha existido deliberación, propósito, subjetivismo. La configuración del delito supone el empleo de una forma fraudulenta como medio para dejar de pagar en todo o en parte los tributos, lo cual implica la exclusión de la economía de opción; esto es el no pago o el pago reducido que se origina en el uso correcto de una posibilidad legalmente permitida, pues allí no existiría dolo y, por lo tanto, no habría delito. Si por haber escogido una y no otra forma societaria se produce un menor pago del tributo, este hecho carece de connotación dolosa. Es más, ni siquiera habría lugar a sanción administrativa ya que el ejercicio de la opción permitida por la ley no tiene carácter de infracción»¹⁰.

Para la concurrencia del delito contra la Hacienda pública regulado en el artículo 305.1 del Código Penal deben concurrir: un elemento objetivo, dejar de ingresar una cantidad mínima fi-

⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ: *Derecho penal económico y de la empresa*, parte general, 3.ª ed., 2011, pág. 147.

¹⁰ MEDRANO, C., H.: «Delito de defraudación tributaria», *Themis. Revista de Derecho*, núm. 20, 1991, págs. 65-74.

jada por la norma penal, que actualmente es de 120.000 euros¹¹, y un elemento subjetivo, que consiste en una actuación del sujeto obligado tributario tendente a evitar el pago o a solicitar devoluciones indebidas mediante maniobras de ocultación.

Más allá del cálculo de la cuantía presuntamente defraudada por el obligado tributario, es importante analizar en profundidad el elemento subjetivo del tipo penal del artículo 305 del Código Penal.

Por ello, cualquier actuación de los administradores de una sociedad no se puede encuadrar como defraudatoria por el hecho de que la Administración tributaria correspondiente no obtenga como resultado el pago de los tributos correspondientes, sino que será el análisis global de las acciones realizadas por los administradores el que determinará si concurre el elemento subjetivo previsto en el delito contra la Hacienda pública.

En consecuencia, la consideración de que un obligado tributario que, en el ejercicio de su actividad empresarial, incurre en una mala gestión, tanto en la llevanza de una sociedad como en la realización de los libros contables, y que esta debe ser considerada en cualquier caso ocultación, por el mero hecho de que no ha sabido llevar correctamente una sociedad, abriría la puerta a que cualquier empresario que, por la situación de crisis económica o de su sector, deba declarar en concurso su sociedad, y se detecte algún error o negligencia en sus actuaciones empresariales, y estas fuesen consideradas delito, lo que implicaría la falta del obligado tributario del deber de cumplir con las obligaciones tributarias por miedo a las implicaciones jurídico-penales.

En dicho caso deberán analizarse las actuaciones de la sociedad tendentes a cumplir con las obligaciones tributarias para, en el caso de que no hubiera actuado conforme a la diligencia debida, deducir de esta circunstancia mendacidad u ocultación que implique el elemento subjetivo del tipo del artículo 305.

Otra cuestión relevante es la relativa a la determinación de la culpabilidad y la existencia de dolo en la comisión de la defraudación a la Hacienda pública, determinando si la existencia de dolo en las infracciones tributarias es competencia de la Administración tributaria o, por el contrario, esa responsabilidad es exclusiva de la Administración de Justicia.

Al respecto se ha pronunciado la Dirección General de Tributos¹² afirmando que la potestad sancionadora de la Administración tributaria se ejerce con base en los principios de legali-

¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo 499/2016, de 9 de junio (rec. núm. 1753/2015 –NFJ062968–): «Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor, o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS n.º 13/2006) [...]. En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación».

¹² Consulta V2743/2016, de 15 de junio (NFC060690).

dad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. La responsabilidad supone la transposición del principio básico del ordenamiento penal que requiere la concurrencia de culpabilidad en el sujeto infractor a quien se impone la sanción.

La exigencia del elemento intencional, dolo o culpa en la comisión de la infracción tributaria se reitera en varias sentencias del Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–) y el Tribunal Supremo (STS 6484/1998, de 5 de noviembre [rec. núm. 4971/1992 –NFJ007033–]), debiendo ser la propia Administración sancionadora, de acuerdo con el principio de presunción de inocencia, regulado en el artículo 24.2 de la Constitución española, quien debe probar y motivar la existencia o no de culpabilidad en el sujeto infractor.

Asimismo, la especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción tributaria se manifiesta en la calificación de la infracción como grave o muy grave por la concurrencia de expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria como son la ocultación de datos a la Administración o el uso de medios fraudulentos.

3.1. PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES DE ÓRGANOS MENORES EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

En el sentido anteriormente expresado de exigencia de mendacidad u ocultación para la determinación de la existencia de actuación dolosa que implique la concurrencia del elemento subjetivo en el delito contra la Hacienda pública, se han pronunciado diferentes órganos menores, debiendo destacar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria 57/2012, de 20 de julio (rec. núm. 50/2012 –NFJ068072–), que, en relación con el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda pública respecto de un asunto de mala gestión empresarial y de la llevanza de los libros de contabilidad, expresa lo siguiente:

«Así pues, la merma de los ingresos a la Hacienda pública, y el dato objeto de haber dejado de ingresar una cuantía correspondiente del IVA, durante un ejercicio fiscal concreto, por parte de una sociedad de la que uno de los acusados era administrador de hecho y de derecho, no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto a este resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado, había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello.

La mera falta de ingreso de un tributo cae fuera del campo semántico del verbo defraudar, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica *in malam parte* prohibida por el artículo 25.1 de la CE. En efecto, al configurar nuestra CE el principio de culpabilidad como principio estructural básico del derecho penal, no solo no resultaría constitucionalmente legítimo un derecho penal de autor que

determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de este, en la comisión de los hechos, sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado más allá de toda duda razonable. Como ha dicho el TC, el principio de culpabilidad es el elemento que marca la frontera entre la *vindicta* con la justicia (26 de febrero de 1996, entre otras).

Por ello, no solo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo –falta de pago de tributos del IVA– le acompañe un elemento intencional de engaño, sino que la concurrencia de dicho específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditado, lo que solo existe si se da un enlace preciso y directo entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una fundamentación lógica, razonable y motivada en la resolución judicial.

En el presente caso existen unas declaraciones en el año 2004 donde había una diferencia del IVA repercutido y soportado. Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública (equivalente al importe del IVA que, aunque debería haberse ingresado, no se hizo, existiendo una diferencia entre IVA repercutido y soportado), merma de ingresos de la que los recurrentes (Ministerio Fiscal) pretenden deducir, sin más, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto, dolo directo o eventual, y que, por tanto, y para ellos, no así para la juez *a quo*, sería bastante para justificar una condena penal por defraudación a la Hacienda pública.

[...] De tal manera que no cabe, conforme el principio de legalidad penal, subsumir la conducta penal enjuiciada en el tipo del delito del artículo 305 del Código Penal, puesto que no basta el elemento objetivo del impago de una deuda tributaria para efectuar el correspondiente reproche penal. Pues, para ello, es precisa la exigencia del correspondiente elemento subjetivo del injusto. Que no se da en el caso de autos. Debiendo añadirse, al respecto, el contenido de la fundamentación jurídica de la sentencia de instancia, cuando, con valor de hecho probado, la juez *a quo* indica que "el origen de todo está en la incapacidad de la empresa de presentar facturas de compra de madera con el IVA soportado. Facturas que favorecerían a la empresa al rebajar su cuota tributaria", según la explicación de los peritos. Siendo así, es obvio que nos encontraríamos ante una pésima gestión de la empresa y en la llevanza de libros de contabilidad. Pero no se observa, de dicha conducta, elemento o voluntad de engaño alguno que permita inferir que nos encontrásemos ante la figura delictiva objeto de acusación. Cuando, por otra parte, las facturas con dichas omisiones no se ocultaron a la Hacienda pública, no se alteraron en beneficio de la empresa. Lo que viene a inferir, por otro lado, la inexistencia de voluntad de engaño alguno.

Independientemente de ello, la noción de engaño insita en el término "defraudar" que se menciona en el artículo 305 del Código Penal habría de deducirse necesariamente de un nuevo reexamen de pruebas de carácter personal. Declaraciones de peritos y de los imputados que no son posibles llevar a cabo, por esta Sala, a la luz de los razonamientos anteriores efectuados en esta sentencia. No deduciéndose la existencia

de ardid alguno del examen literal de los documentos incorporados a los autos. Por lo que solo sería reprochable a los imputados su pésima gestión de los libros de contabilidad y de la empresa. Pero ello no implica necesariamente responsabilidad penal del tipo alguno por el único delito objeto de acusación».

En similares términos se han pronunciado otras Audiencias Provinciales, pudiendo destacar las siguientes: la Sentencia de la Audiencia Provincial de Ourense 425/2014, de 27 de noviembre (rec. núm. 34/2012 –NFJ068075–); la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 254/2015, de 11 de marzo (rec. núm. 37/2014 –NFJ068074–); y la Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas 172/2012, de 13 de septiembre (rec. núm. 113/2012 –NFJ068073–).

En virtud de estas sentencias, la desordenada gestión contable y empresarial no implicaría por sí misma responsabilidad penal por un delito contra la Hacienda pública, sino que debe exigirse que haya una actuación dolosa –ocultación o voluntad de engaño– para poder determinar la concurrencia de un delito, y no la concurrencia de una actitud empresarial negligente o carente de todo conocimiento de cómo debe administrarse adecuadamente una sociedad mercantil.

3.2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

En similares términos a los expresados en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo 737/2006, de 20 de junio (rec. núm. 473/2005 –NFJ022730–), que dispone lo siguiente:

«[...] para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991, 20/11/1991, de 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes. La introducción abierta de gastos reales como deducibles que luego no son tales no implica engaño ni supone, por tanto, conducta "defraudatoria".

[...] ello no significa que la inclusión de esos gastos reales, sin disimular o tratar de esconder las relaciones entre ambas sociedades, suponga una actividad mendaz, que integre la conducta que se tipifica en el artículo 305 del Código Penal».

Igualmente, en relación con la necesidad de cumplimiento del elemento subjetivo del tipo penal para su calificación como delito contra la Hacienda pública, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1991 (NFJ001270) dispone lo siguiente:

«La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar».

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1991 (rec. núm. 4739/1989 –NFJ001408–) dictaminó, en relación con el dolo en el delito contra la Hacienda pública, lo siguiente:

«El verbo nuclear del tipo penal, que se recoge en el citado artículo 349 del Código Penal, es el de defraudar y aquí es donde han de hacerse determinadas precisiones al documentado recurso del abogado del Estado.

[...] De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar y si la conclusión que se obtiene en un sentido u otro, es decir, en que existe *animus defraudandi* o en que no existe, es lógica, razonable y no arbitraria, ha de aceptarse en este trance procesal casacional.

No solo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal *a quo* se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe, sino también con igual o mayor razón cuando estima que no se da.

El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse de los hechos probados a través de los llamados juicios de valor o inferencias lógicas y coherentes que desde luego son impugnables en casación, como en efecto lo está siendo en este caso.

No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe [...].».

La Sentencia del Tribunal Supremo 1244/2003, de 3 de octubre (rec. núm. 409/2002 –NFJ068081–), dictaminó que:

«Como se dice en la Sentencia de esta Sala de 9-3-93, recogiendo la doctrina establecida en las de 2-3-88, 27-12-90, 3-12-91 y 31-10-92, entre otras, el delito contra la Hacienda pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero este, que es evidente en quien no declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria».

El Tribunal Supremo se manifestó en esta línea en la Sentencia 751/2003, de 28 de noviembre (rec. núm. 7/2001 –NCJ053231–):

«El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada *mise en scene* o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva».

Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo 801/2008, de 26 de noviembre (rec. núm. 496/2008 –NFJ036248–), expresó que:

«Para que se produzca la conducta típica del artículo 305 CP no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2006, entre otras)».

Por consiguiente, es doctrina pacífica del Tribunal Supremo la que determina que para la imputación de un delito contra la Hacienda pública debe concurrir no solo el elemento objetivo del artículo 305 del Código Penal, sino el elemento subjetivo mediante una actuación mendaz o de ocultación que debe ser analizada para determinar el ánimo defraudatorio del obligado tributario, circunstancia que concurrirá en el caso de que la actuación de los administradores de la sociedad mercantil hayan actuado de forma tal que, más allá de una gestión empresarial negligente, comporte una actuación dolosa.

3.3. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA CONCURRENCIA DE DOLO

Esta doctrina pacífica expresada por las Audiencias Provinciales y por el Tribunal Supremo ha sido también recogida por el Tribunal Constitucional, que ha manifestado en la Sentencia 57/2010, de 4 de octubre (rec. núm. 2542/2007 –NFJ040416–), lo siguiente:

«En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.

Así, pues, la "merma de los ingresos a la Hacienda pública" no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues, junto "a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado, había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello" (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 5.º; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5.º). La mera falta de ingreso de un tributo "cae fuera del campo semántico del verbo 'defraudar'" (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4.º) si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5.º).

En efecto, al consagrar nuestra Constitución "el principio de culpabilidad como principio estructural básico del derecho penal", no solo no resultaría constitucionalmente legítimo "un derecho penal 'de autor' que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de este en la comisión de los hechos" (STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 4.º a), sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado "más allá de toda duda razonable" (SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3.º; 145/2005, de 6 de junio, FJ 5.º a), y 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3.º). Como ha dicho este Tribunal, el principio de culpabilidad es el elemento "que marca la frontera de la *vindicta* con la justicia" (STC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 2.º; y en el mismo sentido, SSTC 102/1994, de 11 de abril, FJ 3.º; 34/1996, de 11 de marzo, FJ 3.º; y ATC 43/1996, de 26 de febrero, FJ 2.º).

Pero no solo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que solo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999, de 26 de mayo, FJ 4.º; 267/2005, de 24 de octubre, FJ 4.º; 8/2006, de 16 de enero, FJ 2.º; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 5.º).

En el presente caso, como se ha dicho, la entidad "Patrimonio 2000, SL" presentó sus declaraciones a la Hacienda pública minorando el IVA devengado (repercutido) en el importe de un IVA que, según constatan las resoluciones judiciales impugnadas, aun cuando devengado (en las entregas de bienes o aportaciones inmobiliarias realizadas por "Horpavisa"), no le fue efectivamente repercutido y, consecuentemente, no fue efectivamente soportado (en cuanto adquirente de esos mismos bienes).

Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la Hacienda pública (equivalente al importe del IVA que, aunque devengado, no fue efectivamente soportado y, por tanto, fue indebidamente deducido), merma de

ingresos de la que los órganos judiciales deducen, sin más motivación, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto y que, en consecuencia, les resulta suficiente para justificar una condena penal por defraudación a la Hacienda pública. Ahora bien, si bien esa merma de ingresos pudiera generar, en su caso, las correspondientes consecuencias tributarias, desde un punto de vista estrictamente penal, y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el artículo 349 del Código Penal de 1973 (actual art. 305 del Código Penal de 1995), tanto más cuando no consta la existencia de artificio, burla, engaño, mendacidad u ocultación de ninguna clase que permita considerar acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino todo lo contrario, al reconocer la propia Audiencia Provincial la existencia cierta y real de la suma deducida, en cuando devengada y adeudada, aunque no efectivamente pagada.

[...] En suma, también desde las perspectiva del IVA, la subsunción de los hechos descritos en el tipo penal aplicado debe calificarse de irrazonable y, por tanto, de lesiva del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), en conexión directa con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE), pues la subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado no solo se ha hecho mediante una valoración del elemento objetivo del injusto que desconoce las pautas valorativas que deben informar necesariamente nuestro ordenamiento constitucional, sino que se ha efectuado sin haberse acreditado ni motivado adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo».

4. CONCLUSIONES

En virtud de la jurisprudencia mencionada, en especial, conforme a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 57/2010, la ausencia del elemento subjetivo del tipo penal del artículo 305 del Código Penal, requiriendo que exista dolo y que para ello debe concurrir alguna circunstancia de ocultación o mendacidad en la actuación del obligado tributario, implicaría que del resultado de un análisis exhaustivo de las circunstancias concretas de cada caso se pueda imputar a una sociedad mercantil, y por consiguiente a sus administradores, el delito de defraudación en caso de que los hechos muestren tal conducta dolosa. En caso contrario, una mala gestión empresarial que suponga un perjuicio para la Administración tributaria o a sus acreedores, una vez regularizada la situación, podrá derivar en una actuación administrativa por la vía sancionadora o indemnización derivada del proceso concursal.

El comportamiento de un empresario insolvente debe analizarse desde un punto de vista mercantil –la insolvencia genera un perjuicio a los acreedores– y desde un punto de vista penal –la insolvencia genera un perjuicio a la sociedad en su conjunto–. Desde un contexto mercantil, la insolvencia del concursado implicará una sanción –o indemnización– a los acreedores en el marco del proceso concursal; mientras que desde el punto de vista penal se analizará si dicha conducta del concursado es constitutiva de un delito tipificado.

En cualquier caso, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, manifestada en reiterados pronunciamientos, el doble enjuiciamiento –el proceso mercantil y el proceso penal– será posible pero, conforme al principio *non bis in idem*, no será posible una doble sanción al concursado.

Pese a ello, deberán analizarse las actuaciones del concursado para determinar la posible tipificación del delito de defraudación o, enmarcado en la actuación empresarial, si la situación de insolvencia de la sociedad se ha debido a una serie de comportamientos del empresario tendentes a evitar que los acreedores pudieran cobrar lo adeudado, mediando dolo o culpa grave en dicha actuación, lo que implicaría la concurrencia de los elementos del tipo del delito de insolvencia punible.

Desde una perspectiva penal, será el análisis de las circunstancias del supuesto objeto de controversia donde la Administración tributaria y el Ministerio Fiscal deberán tener en cuenta la voluntad o actitud mendaz de la sociedad mercantil y de sus administradores con fin defraudatorio.

En consecuencia, el análisis sobre la existencia de hechos o actuaciones de transparencia de la entidad mercantil en aras de cumplir con sus obligaciones tributarias, aunque dicha actuación se produjera fuera del plazo legalmente previsto para el cumplimiento de tales obligaciones, podría implicar que la actuación de la sociedad y de sus administradores no ha incurrido en mendacidad u ocultación tal que, conforme a lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal, implique la existencia del elemento subjetivo del tipo, pues, como se manifiesta por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, la mala gestión empresarial por sí misma no conlleva la comisión de un delito contra la Hacienda pública, debiendo estudiarse de manera individualizada la actuación del obligado tributario para determinar la existencia de dolo.

De este modo, unas actuaciones incorrectas en cuanto a la llevanza de los libros contables como consecuencia de una mala gestión contable y empresarial, cuya inexactitud se viera reflejada en las declaraciones tributarias presentadas, no deben implicar por sí mismas que ha habido una conducta dolosa de la sociedad o de sus administradores cuando no concorra ocultación o mendacidad en su actuación.

Por consiguiente, no mediando ocultación en la actuación de la mercantil, no existiría el elemento subjetivo del tipo del artículo 305 del Código Penal y, en consecuencia, no podríamos estar hablando de la comisión de un delito contra la Hacienda pública al no concurrir uno de los dos elementos esenciales, el elemento subjetivo.

Bibliografía

ARGOTE, F. «Delito fiscal o delito contra la Hacienda pública».

FEIJOO SÁNCHEZ [2009]: «Imputación objetiva en el derecho penal económico y empresarial», *InDret*.

MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. [1998]: «El delito de defraudación tributaria», *Revista Penal*, n.º 1.

– [2011]: *Derecho penal económico y de la empresa*, parte general, 3.ª ed.

- MEDRANO, C. H. [1991]: «Delito de defraudación tributaria», *Themis. Revista de Derecho*, n.º 20.
- MORILLAS JARILLO, M.ª J. [2007]: «Responsabilidad concursal de administradores y liquidadores: balance del primer bienio de vigencia de la Ley Concursal», *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 6, Editorial La Ley.
- PARET PLANAS, J. M.ª [1999]: *El nuevo delito de defraudación tributaria*, Universitat de Barcelona.
- RANCAÑO MARTÍN, M.ª A. [2012]: *El delito de defraudación tributaria*, Tirant, 2012 (cap. 12).
- ROJO, Á. *et al.* [1997]: *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles*, Marcial Pons.
- RUBIO, J. [2010]: «El deber legal de solicitud de concurso y el patrón de conducta de los administradores de la sociedad insolvente», *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 21, Editorial Civitas.
- SAINZ DE BUJANDA [1977]: *Sistema de derecho financiero I. Introducción*.
- SEOANE SPIEGELBERG, J. L. [2000]: «El delito de defraudación tributaria», en GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A. (coords.), *Temas de derecho penal tributario*.
- SIMÓN ACOSTA, E. A. [1998]: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi.

LA EXENCIÓN FISCAL A LA IGLESIA CATÓLICA POR EL EJERCICIO DE ACTIVIDADES SIN UNA FINALIDAD Estrictamente Religiosa Puede Constituir Ayudas de Estado Prohibidas por el Derecho Comunitario

Análisis de la STJUE de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16

Teresa Calvo Sales

Técnico de Administración General (rama jurídica) del Ayuntamiento de Madrid

Lidia López Díez

Letrada consistorial del Ayuntamiento de Getafe

Victoria M.^a Ángeles Rodríguez Mejías

Técnico del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Getafe

EXTRACTO

El presente comentario tiene por objeto el análisis e implicaciones de la Sentencia dictada el 27 de junio de 2017 por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la cuestión prejudicial planteada por el juez nacional sobre la posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la exención que se ha venido concediendo a la Iglesia católica con base en el Acuerdo Económico con la Santa Sede de 1979.

Esta sentencia viene a constituir un punto de inflexión pues declara contrarias al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea las ayudas públicas que reciben entidades dependientes de la Iglesia católica en forma de beneficios fiscales, cuando se ejercen actividades que no sean estrictamente religiosas. Doctrina que es aplicable al resto de confesiones religiosas, en su caso, así como a otras entidades y beneficios fiscales contemplados en nuestras normas tributarias, *v. gr.* Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo o la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia tiene por objeto la decisión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), apartado 1, en el contexto de un litigio entre la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe, PP. Escolapios) (en lo sucesivo, congregación) y el Ayuntamiento de Getafe (Madrid) (en lo sucesivo, ayuntamiento) en relación con la desestimación por este último de la solicitud de la congregación de devolución del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) con respecto a las obras del salón de actos del colegio La Inmaculada.

La congregación empleaba el apartado 1 b) del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos para fundamentar su derecho a disfrutar de la exención fiscal por tratarse de un bien cuya titularidad pertenece a la Iglesia católica, mientras que el órgano tributario del ayuntamiento desestimó en vía administrativa tal alegación al entender que el salón de actos de un colegio no tiene una finalidad estrictamente religiosa, con independencia de la titularidad del bien. Agotada la vía administrativa, la congregación inició la judicial, que culminó con la remisión de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En virtud de los argumentos planteados por las partes, el órgano jurisdiccional nacional se cuestiona si la exención total y permanente del ICIO en relación con las obras realizadas en inmuebles destinados a actividades económicas y, por lo tanto, sin finalidad estrictamente religiosa, podría considerarse como una ayuda de Estado contraria al artículo 107.1 del TFUE, por lo que plantea la cuestión prejudicial al TJUE.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En su fallo, el Tribunal de Justicia ha declarado que la exención tributaria a la Iglesia católica puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 del TFUE, apartado 1, si las actividades realizadas no tienen finalidad estrictamente religiosa.

Este pronunciamiento se ha basado en considerar que las comunidades religiosas pueden desarrollar actividades económicas sometidas a la aplicación del TFUE si se ofrecen bienes o servicios en un mercado determinado a cambio de una remuneración ya sea pagada o no por sus beneficiarios [§45 a 49], y que, por lo tanto, la actividad educativa puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición de ayudas de Estado [§57].

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE analiza los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, y además incorpora un análisis del artículo 108 del TFUE, apartado 3, sobre ayudas nuevas, que analizamos a continuación.

Como hemos indicado, la sentencia básicamente desgrana los requisitos del artículo 107.1 del TFUE a la luz de su propia jurisprudencia y de los criterios emanados por la Comisión Europea para determinar si las exenciones fiscales reconocidas por España a favor de la Iglesia católica vulneran el régimen europeo de ayudas de Estado.

El artículo 107 del TFUE (antiguo art. 87 TCE) indica que «Salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Por su parte, el artículo 108.3 del TFUE dispone que «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. [...] El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva».

Es importante destacar que la cuestión prejudicial remitida no incluía el artículo 108 del TFUE. No obstante, en uso de sus facultades, ha sido el propio tribunal quien ha introducido el análisis, lo cual no es baladí, porque sobre cualquier ayuda nueva rige una obligación de notificación y prohibición de ejecución hasta que la Comisión las autorice, por lo que el órgano jurisdiccional nacional podría estimar en el litigio principal que la ayuda fue concedida ilegalmente [conclusiones de la abogada general §89 y 93].

A efectos de analizar la aplicación del artículo 107 del TFUE comienza el TJUE sentando una base esencial (enfoque funcional del concepto de empresa) derivada de la Sentencia Höfner de 1991 (asunto C-41/90 –NSJ057189–): empresa es cualquier entidad que ejerza una actividad económica con independencia de su estatuto jurídico y su modo de financiación [§41-§44]. La clasificación depende totalmente de la naturaleza de sus actividades, una entidad religiosa puede actuar por lo tanto como empresa cuando ejerza actividades económicas. Esta conclusión es fundamental porque desde el prisma del Derecho de la competencia comunitario y desde el espíritu del mercado común, la determinación de si un beneficio fiscal constituye una ayuda de Estado, es de aplicación no solo a la Iglesia católica y al ICIO, sino a todas las entidades que disfruten de beneficios o exenciones fiscales (otras entidades religiosas, asociaciones, fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro) en cualquier impuesto (local, autonómico o estatal), siempre y cuando intervengan en el mercado ofreciendo bienes o servicios en régimen de competencia con el resto de operadores económicos, de modo que esas ventajas fiscales supongan mejorar su posición.

Así se ha pronunciado también la Comisión manifestando que «el estatuto jurídico de la entidad en virtud de la legislación nacional no es decisivo [...] una entidad que esté considerada una

asociación o un club deportivo por la legislación nacional puede, no obstante, ser considerada una empresa a tenor del artículo 107, apartado 1, del tratado. Lo mismo ocurre con una entidad que formalmente sea parte de la Administración pública. El único criterio relevante es si ejerce una actividad económica». Además, «la aplicación de las normas sobre ayudas estatales no depende de si la entidad ha sido creada para generar beneficios. Las entidades sin ánimo de lucro también pueden ofrecer bienes y servicios en un mercado». [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el art. 107, apartado 1, del TFUE; 2016/C 262/01; §8 y 9].

Lo que permite al tribunal concluir que en la medida en que la actividad de que se trate pueda calificarse de «económica», el hecho de que sea ejercida por una comunidad religiosa no obsta a la aplicación de las normas del tratado, entre ellas las que regulan el Derecho de la competencia.

¿Qué constituye actividad económica? El TJUE viene reiterando que constituye actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado [Sentencia §45].

Concepto este también amplio pues, tal y como ha manifestado la Comisión Europea, el determinar si existe un mercado para determinados servicios puede depender de cómo se organicen estos en el Estado miembro en cuestión y puede, por tanto, variar de un Estado miembro a otro. [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal §15]. Incluso lo que hoy no es una actividad económica puede serlo en un futuro, y viceversa; por ello, la Comisión evita proponer una lista exhaustiva de lo que *a priori* nunca serían actividades económicas, prefiriendo asentar criterios de valoración fruto de la jurisprudencia del tribunal.

Así las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración se consideran que son actividad económica [Sentencia §47]. El que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro [Sentencia §46]. El carácter económico de una actividad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios [Sentencia §49]. Las actividades financiadas esencialmente con fondos privados que no proceden del propio prestador de los servicios constituyen servicios pues el objetivo perseguido por el prestador consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración [Sentencia §48].

Por lo que interesa del presente caso, la congregación religiosa desarrolla varios tipos de actividades en el colegio: las estrictamente religiosas, educación concertada y no concertada, y los servicios complementarios (comedor, transporte, actividades extraescolares). El tribunal mantiene que la educación no concertada y los servicios complementarios parecen reunir los requisitos para ser considerados «actividad económica» [§57 y 58] y que la educación subvencionada (concertada) no podría calificarse de económica siempre y cuando esté integrada en el sistema público de enseñanza obligatoria y sea financiada en su totalidad con fondos públicos [§55 y 56]. Criterio este último que se aparta del enfoque funcional amplio de Höfner, como si de un estatuto jurídico especial se tratara, posiblemente por entender que en España la educación concertada es necesaria para el mantenimiento del sistema educativo porque el Estado no puede prestarlo por sí solo. Por

lo que habrá de ser cuidadosamente interpretado, valorado y aplicado para el caso español pues el hecho de que la enseñanza pueda estar subvencionada para unos determinados operadores no debería implicar la inexistencia de mercado y precisamente el reconocimiento de la exención a unos determinados operadores por razón de la titularidad irrefutablemente implica una distorsión de la competencia porque ni los colegios públicos, ni los laicos privados o concertados, ni el resto de colegios religiosos no católicos, con concierto o sin él, disfrutaban de tal exención fiscal. Y en su apoyo la reiterada jurisprudencia europea según la cual el modo de financiación no es pertinente a los efectos de determinar si una entidad ejerce una actividad económica (por todas, la Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala Segunda, de 23 de marzo de 2006, asunto C-237/04 –NFJ068048–, §33).

Es más, y a mayor abundamiento, aunque la educación fuera reservada a los centros públicos y privados en régimen de concierto, la Comisión ha reconocido que la decisión de una autoridad pública de no permitir a terceros prestar un servicio, por ejemplo, porque decide prestarlo de forma interna, no excluye la existencia de una actividad económica. Pues el hecho de que se preste de forma interna es irrelevante a efectos de la naturaleza económica de la actividad [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal, §14]. En este mismo sentido, según la Decisión 2011/501/UE de la Comisión, de 23 de febrero de 2011, considerando 208: «El sistema de financiación podría falsear la competencia en la medida en que la financiación pública refuerza la posición de la empresa a la que se ha encomendado la ejecución de la obligación de servicio público y le permite aprovechar esta ventaja para prorrogar su encomienda, mientras que sus competidores no pueden prevalerse de tal ventaja a la hora de solicitar la encomienda...».

Por otra parte, el TJUE no elude analizar la situación en caso de que la entidad realice actividades mixtas, esto es, económicas y otras no económicas. En tal caso, prescindiendo del criterio de que lo accesorio se somete a lo principal y del sistema de umbrales propuesto por la abogada general, el tribunal va a exigir la llevanza de contabilidad separada para evitar subvenciones cruzadas o indirectas a otras actividades, esto es, evitar el desvío de fondos públicos a actividades económicas, de tal modo que, de no ser así, la financiación pública para las actividades no económicas pasará a sujetarse a la legislación comunitaria sobre ayudas de Estado.

Sobre los requisitos del artículo 107.1 del TFUE y, en particular, el concepto de ventaja económica selectiva, la jurisprudencia reiterada del Tribunal europeo considera ayudas estatales las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado [§65].

Son criterios consolidados el que lo relevante para la calificación de la ventaja es el efecto de la medida en la empresa y no la causa ni el objetivo de la intervención estatal. Siempre que la situación financiera de una empresa mejore como resultado de la intervención estatal en otros términos que las condiciones normales de mercado, hay una ventaja, y tampoco se descarta la existencia de ventaja por el mero hecho de que las empresas competidoras de otros Estados miembros estén en una posición más favorable, porque el concepto de ventaja se basa en un análisis de la situación financiera de una empresa en su propio contexto jurídico y fáctico, con y sin la medida en cuestión.

Por otra parte, lo que se prohíbe son las ventajas que se otorguen «favoreciendo a determinadas empresas o producciones», por lo que es requisito indispensable que la ayuda beneficie únicamente a determinadas empresas, para que se pueda predicar la selectividad de dicha medida. Esto significa que ni las medidas de alcance puramente general ni las que se justifican por la naturaleza y estructura general del sistema fiscal del Estado miembro (sistema de referencia) estarían incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 107 del TFUE, si bien corresponde al Estado miembro que ha introducido la diferenciación de demostrar que está efectivamente justificada.

En el presente caso el TJUE [§68-§72] considera que la exención fiscal controvertida confiere una ventaja económica a la congregación, pues tiene el efecto de aligerar las cargas que recaen sobre el presupuesto de la entidad y no se deduce de los autos que la exención fiscal establecida se derive directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario español, ni que sea necesaria para el funcionamiento y la eficacia de ese sistema.

Con respecto a otro de los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, a la exigencia de que se trate de una medida otorgada por el Estado o mediante fondos estatales, el TJUE entiende que efectivamente se cumple el requisito de imputabilidad: «[...] deriva directamente de la Orden de 5 de junio de 2001, adoptada por el Ministerio español de Hacienda, y tiene su origen en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, celebrado y aplicado por el Estado español» [§75] y se financia con recursos estatales «[...] tiene como corolario una disminución de los ingresos del ayuntamiento en la cuantía correspondiente» [§76].

Finalmente, el artículo 107.1 del TJUE impone que como consecuencia de la intervención la competencia se falsee o exista el peligro de que así suceda. La Comisión por su parte ha sentado el criterio –que ha adoptado el TJUE– de que no es necesario acreditar detalladamente que esto sucede, sino que basta con que potencialmente la competencia se pueda ver afectada al aliviar a una empresa de las cargas que normalmente deben recaer sobre su presupuesto, falseando así la igualdad de condiciones de la competencia en un libre mercado.

De lo anterior se desprende una serie de conclusiones, la primera de ellas el efecto sobre la exención del ICIO a la Iglesia católica.

En efecto, con la presente sentencia del TJUE se ha puesto final a una antigua polémica suscitada ante los tribunales españoles sobre la exención a la Iglesia católica, así como el cierre definitivo a las actuaciones de investigación iniciadas por la Comisión Europea en 2006 con ocasión de las preguntas escritas formuladas por dos europarlamentarios, Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL), sobre la compatibilidad de las exenciones en el ICIO que las autoridades españolas concedían a la Iglesia católica para las obras o construcciones ajenas a una finalidad estrictamente religiosa.

El Derecho europeo es de aplicación directa de modo que tanto los jueces nacionales como el resto de operadores jurídicos que consideren que una situación reúne los requisitos de los artículos 107 y 108 del TFUE podrá considerar que la concesión de la exención, bonificación o medida fiscal de que se trate constituye una ayuda de Estado ilegal y abstenerse de concederla en

cumplimiento de lo establecido en el artículo 108.3 del TFUE, pues como ya se ha indicado, si se trata de beneficios acordados por un Estado miembro con posterioridad a su adhesión a la Unión Europea, sin previa autorización de la Comisión, se trata de ayudas ilegales.

En el caso del ICIO, y como ya podrá deducir el lector, la consecuencia más directa es la posibilidad de los ayuntamientos de denegar la exención solicitada por las entidades religiosas cuando las obras no se realicen en inmuebles destinados a actividades estrictamente religiosas, tales como hospitales, residencias de estudiantes, universidades, colegios y cualesquiera otros, invocando la sentencia del TJUE, y sin que sea óbice ni impedimento para ello el Acuerdo con la Santa Sede, la Orden ministerial de 2011 ni jurisdicción nacional.

Adviértase que corresponderá a la entidad religiosa solicitante demostrar que no concurren los requisitos para aplicar el artículo 107 del TFUE porque el inmueble en el que se realizan las obras no se destina a una actividad económica. Pues de lo contrario y dado que el tribunal ya ha calificado la medida como «ayuda nueva», si la exención fuera calificada como ayuda de Estado por reunir los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, sería una exención ilegal.

Un segundo efecto se centra en el régimen de beneficios fiscales en otras figuras tributarias como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre sociedades, conferidos por la Ley 49/2002, de incentivos fiscales al mecenazgo, a las entidades comprendidas en su ámbito de aplicación entre las que se encuentra la Iglesia católica y el resto de confesiones religiosas con Acuerdo.

Así, por ejemplo, a la controvertida exención del IBI de los bienes inmuebles de entidades religiosas que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o asistencia social, avalada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 207/2013, de 5 de diciembre (rec. de inconstitucionalidad n.º 4285/2013 –NFJ052901–) fundamentado en que la Constitución no solo garantiza la libertad religiosa y de culto sino que impone además un mandato dirigido a los poderes públicos para mantener relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones.

Sin embargo, en nuestra opinión, aun cuando actuara en sectores de interés público y de utilidad social, puede estar ofreciendo bienes o servicios en el mercado en competencia con otros operadores, debiendo aplicarse las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.

Tampoco podemos pasar por alto la alusión al artículo 3.3 de la Ley 49/2002, de acuerdo con el cual el arrendamiento de los inmuebles de las entidades a las que resulta de aplicación la norma (entre las que también se incluye la Iglesia católica) no constituye explotación económica y que en la práctica supone un elevadísimo número de inmuebles arrendados comercialmente que escapan al IBI y al impuesto sobre sociedades, cuya situación también puede cambiar a raíz de la sentencia del TJUE.

En definitiva, la sentencia ha puesto de manifiesto que los beneficios fiscales previstos en el Acuerdo con la Santa Sede, así como en los suscritos con cualquier otra confesión religiosa, resultan incompatibles con el TFUE siempre que puedan ser calificados de ayudas de Estado conforme al artículo 107 del TFUE, apartado 1.

Y tal y como se ha avanzado, las consecuencias de una eventual calificación de algunos beneficios fiscales como ayudas de Estado puede dar lugar bien a la no aplicación de la medida, si se califica de «ayuda nueva», esto es, si es posterior a la adhesión a la Unión Europea, o bien, a la modificación de los tratados internacionales que resulten contrarios al Tratado de la Unión, si se calificaran como «ayuda existente», esto es, previa a la adhesión del Estado miembro de que se trate.

Adviértase que el TFUE, en su artículo 351, obliga a los Estados miembros al empleo de los mecanismos que se prevea en el convenio internacional cuyas obligaciones puedan colisionar con los tratados europeos a fin de poner fin a las incompatibilidades observadas y, precisamente, el artículo VI del Acuerdo con la Santa Sede prevé tal eventualidad. Mecanismo ya anunciado por el abogado del Reino de España en sus observaciones escritas en la que indicó que, llegado el caso, el Gobierno de España tratará, conforme al artículo VI del Acuerdo, de adaptar la exención controvertida al Derecho de la Unión [§77].

Finalmente, después de esta sentencia sería deseable, y de obligado cumplimiento para el Estado español, la revisión del régimen de beneficios fiscales del que gozan las confesiones religiosas y entidades sin ánimo de lucro adaptándolo al Derecho Comunitario. Entre tanto los operadores jurídicos nos veremos obligados a aplicar la jurisprudencia del TJUE, denegando las exenciones y bonificaciones, cuestión que, lógicamente, acabará dirimiéndose ante los tribunales nacionales, que vienen obligados a respetar la sentencia de referencia.

Bibliografía

ARPIO SANTACRUZ, J. L. [2000]: *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Ed. Aranzadi.

CALVO SALES, T. [2007]: «La Comisión Europea analiza la posible consideración como "ayuda de Estado" de la exención de la Iglesia católica en el ICIO», *Tributos Locales*, núm. 74, noviembre.

- [2007]: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. La Ley, Madrid.
- [2004]: «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas». *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 5, de 15 de marzo.
- [2001]: «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras». *Diario La Ley*, núm. 5445 (La Ley-Actualidad), de 21 de diciembre.

COMISIÓN EUROPEA [2010]: *Aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales. Comunicación de la Comisión y otros documentos pertinentes*, Manuales sobre Competencia.

Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE 2016/C 262/01. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu>>.

Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa de ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales, 2009/C 85/01. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu>>.

GARCÍA CALLE, G. [2017]: «A vueltas con la exención del impuesto sobre bienes inmuebles de la Iglesia Católica». *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 11, quincena del 11 al 29 de junio, ref. 1450/2017, ed. Wolters Kluwer.

GARCÍA DE PABLOS, F. [2015]: «Las exenciones del IBI como posibles ayudas de Estado». *Tributos Locales*, núm. 119, febrero-marzo.

PÉREZ BERNABÉU, B. [2013]: *La recuperación de las Ayudas de Estado. Principios y Procedimiento*. Instituto de Estudios Fiscales.

TORRES GUTIÉRREZ, A. [2001]: «Los Beneficios Fiscales de las Viviendas de los Ministros de Culto Católico en España y el Principio de Laicidad del Estado. La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2001», *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, núm. 15.

- [2001]: *Régimen fiscal de las confesiones religiosas en España*, ed. Colex.
- [2002]: «Tutela de la Libertad de Conciencia y Laicidad del Estado: el problema de los beneficios fiscales de las viviendas de los ministros de culto católico en España», *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, núm. 16.

EL VALOR CATASTRAL RECTIFICADO DEBE CONSTITUIR LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU

Análisis de la STSJ de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016)

Neus Teixidor Martínez

Abogada

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

La sentencia objeto del presente análisis trata de determinar el valor catastral que debe tomarse en consideración para fijar la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En este caso, el valor catastral asignado en el momento de producirse el hecho imponible se considera erróneo y, por ello, la propia Gerencia Regional del Catastro de Madrid asigna, con posterioridad, un nuevo valor catastral rectificado. Esta sentencia argumenta que no puede fijarse la base imponible tomando en consideración un valor catastral erróneo y, por ende, sostiene que debe adoptarse el valor catastral rectificado. Para alcanzar su conclusión, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid realiza un estudio del procedimiento de subsanación de errores y de la naturaleza del error que acaece, así como del momento en el que esa rectificación surte efectos.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016 –NFJ066945–), de la que es ponente la magistrada doña Sandra María González de Lara Mingo, tiene por objeto analizar el valor catastral que debe constituir la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Concretamente, si esa base imponible debe fijarse tomando en consideración el valor catastral asignado en el momento de producirse el hecho imponible, aunque sea erróneo, o, por el contrario, el valor catastral rectificado con posterioridad por la Gerencia Regional del Catastro.

En el supuesto analizado, don Arsenio es propietario de un bien inmueble sito en Móstoles, que fue construido en 1970 (por lo que tiene una antigüedad de 44 años). Tiene una superficie construida de 780.000 metros cuadrados y se halla en suelo urbano (concretamente, en el casco histórico). No obstante, por error, el Catastro Inmobiliario asigna al citado bien inmueble un uso comercial, si bien el uso permitido según la ordenanza fiscal es el de garaje-aparcamiento. Don Arsenio, habiéndose percatado del mencionado error, solicita el inicio de un procedimiento de subsanación de discrepancias ante la Gerencia Regional del Catastro de Madrid.

Con fecha 23 de enero de 2015, la Gerencia Regional del Catastro de Madrid dicta una propuesta de resolución con acuerdo de alteración, en la que establece un nuevo valor catastral del bien inmueble, atendiendo a su naturaleza de garaje-aparcamiento. Este acuerdo no ha sido recurrido, por lo que debe reputarse firme.

De forma paralela, el Ayuntamiento de Móstoles dicta una liquidación del IIVTNU, cuya cuota asciende a 31.446,46 euros, con base en el valor catastral determinado para un uso comercial. Don Arsenio, al estar disconforme con la base imponible tomada en consideración por esa

liquidación, interpone reclamación económico-administrativa contra la misma. Así, mediante Resolución de 3 de diciembre de 2014, el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de la Ciudad de Móstoles desestima el recurso interpuesto contra la liquidación referenciada.

En consecuencia, estando en desacuerdo con esa resolución y una vez agotada la vía administrativa, don Arsenio interpone el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Madrid (P. O. 131/2015). Así, la Sentencia del citado juzgado número 522/2015, de 11 de diciembre de 2015, desestima el recurso por considerar que el acuerdo impugnado es ajustado a derecho.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Contra la sentencia anteriormente mencionada, don Arsenio decide interponer recurso de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (rec. núm. 188/2016). En el mencionado recurso, el recurrente sostiene que, aunque la rectificación del valor catastral se efectuó mediante un procedimiento de subsanación de deficiencias, en realidad se trata de un error manifiesto. En consecuencia, a su juicio, los efectos de esa rectificación deben determinarse por aplicación de las reglas recogidas en el artículo 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y no por aplicación del artículo 18 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI). El recurrente sostiene su tesis en virtud de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011 –NFJ067686–) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011 –NFJ050127–), que serán objeto de análisis en el epígrafe siguiente.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 que nos ocupa realiza un análisis en relación con la determinación de la base imponible del IIVTNU. Así, en primer lugar, cita el artículo 104.1 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 (TRLHL). Ese precepto señala que «(e)l impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos».

Por otro lado, la base imponible del IIVTNU está constituida, según el artículo 107.1 del TRLHL, por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. A lo que añade que «(a) efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4». En este sentido, la

sentencia destaca que el apartado 2 a) del precepto relacionado dispone que «2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles».

Por lo tanto, en las transmisiones de terrenos, la base imponible del IIVTNU debe coincidir con la determinada a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). A este respecto, el artículo 65 del TRLHL determina que la base imponible del IBI «[...] estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario».

Pues bien, una vez analizada la normativa relativa a la determinación de la base imponible, la sentencia analizada hace hincapié en el hecho de que el artículo 3.1 del TRLCI recoge que «(1) la descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero». Por lo tanto, el uso del bien inmueble constituye una de las características esenciales en la descripción catastral del mismo.

Después de ver la normativa anteriormente relacionada, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid pone de manifiesto que, en el supuesto enjuiciado, la Gerencia Regional del Catastro de Madrid, mediante un procedimiento de subsanación de discrepancias, advierte una discordancia entre la descripción catastral del bien inmueble y su realidad inmobiliaria. En concreto, aprecia un error en el uso asignado a ese bien inmueble, por lo que el valor catastral inicialmente aprobado también es erróneo. A este respecto, la Sala es tajante al manifestar que «[...] no cabe, a efectos de la liquidación por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, estar al valor discrepante con la realidad y, por ello, erróneo, y consiguientemente subsanado. Obviamente, siempre a estos efectos, ha de prevalecer la realidad inmobiliaria frente a la descripción catastral de los bienes inmuebles». Por lo tanto, dado que se trata de una mera subsanación y no de una nueva valoración derivada de unas nuevas tasaciones o ponencias de valores, no puede sostenerse de modo alguno que deba aplicarse un valor catastral que ha sido modificado por el propio órgano competente. En esta línea, la sentencia dispone que «(n) estamos, aquí tampoco, ante ninguna nueva valoración producto de nuevas tasaciones o ponencias de valores, sino ante una mera subsanación, sin que quepa partir de una exégesis literal de preceptos legales para sostener una tesis que se estima contraria a derecho, cual es la de tomar como base imponible del impuesto que nos ocupa un valor catastral que el propio órgano competente para ello ha estimado erróneo y discrepante con la realidad, y, consecuentemente, ha subsanado».

Por lo tanto, la Sala considera que la remisión que el artículo 107.2 a) del TRLHL realiza a la base imponible del IBI debe entenderse hecha al valor catastral que haya sido correctamente determinado. En consecuencia, la base imponible del IIVTNU no puede determinarse toman-

do en consideración un valor catastral en el que haya errores de hecho que, con posterioridad, hayan sido declarados y subsanados por el órgano competente. En este sentido, la sentencia entendiende que, si se sostuviera la tesis contraria, sería contraria al principio de justicia (arts. 1.1 de la Constitución española y 3.1 de la LGT) y al principio de proporcionalidad (art. 3.2 de la LGT).

Finalmente, aunque formalmente la rectificación del valor catastral se realiza mediante el procedimiento de subsanación de deficiencias, lo cierto es que se trata de una corrección del valor catastral por circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular y que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Por lo tanto, la subsanación de ese error debe tener efectos desde el momento en el que se cometió y no desde que se procedió a su subsanación. Esa interpretación responde al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española, que, en palabras de la propia sentencia, «[...] excluye un gravamen basado en un valor reconocido como erróneo y discrepante con la realidad por el órgano que lo fijó, lo que supondría gravar una capacidad ficticia, producto de una equivocación material en su fijación, tomando como base imponible un valor erróneo y discrepante con la realidad». Por último, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera que el Ayuntamiento de Móstoles debió proceder a la revocación de la liquidación del IIVTNU impugnada, en virtud del artículo 219.1 de la LGT.

Por todo lo expuesto, la Sala estima el recurso de apelación interpuesto, anulando la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Madrid de 11 de diciembre de 2015 y el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Móstoles de 3 de diciembre de 2014. Asimismo, se declara que la liquidación del IIVTNU elaborada por el Ayuntamiento de Móstoles no es ajustada al ordenamiento jurídico y, por ende, el recurrente tiene derecho a la devolución del importe de la devolución que hubiera pagado con los intereses de demora correspondientes.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Debemos tener en cuenta que, en el ámbito del IIVTNU y del IBI, existe una dualidad de gestión. Ello supone que, para dictar la liquidación de esos impuestos, el ayuntamiento debe tomar en consideración los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, que, como es sabido, es competencia de la Administración general del Estado. Por lo tanto, a grandes rasgos, nos hallamos ante dos actos administrativos: el valor catastral aprobado por el órgano competente del Catastro Inmobiliario y la liquidación (o, en su caso, autoliquidación) del IIVTNU emitida por el ayuntamiento correspondiente.

En el supuesto analizado, existe un error en los datos tomados en consideración para la aprobación del valor catastral correspondiente (es decir, en el ámbito de la gestión catastral). Y, además, ese error se traslada a la liquidación del IIVTNU, que lo toma como base imponible (esto es, afecta a la gestión tributaria). Por ello, debemos tener en cuenta, por un lado, el tipo

de error que opera en el valor catastral y, en consecuencia, el procedimiento de subsanación o rectificación del mismo y la eficacia de esa rectificación. Por otro lado, debemos ocuparnos de las consecuencias que esa rectificación tiene respecto de la liquidación emitida por el ayuntamiento correspondiente.

Respecto del error acaecido en el ámbito catastral, como pone de manifiesto la parte recurrente, deben diferenciarse dos tipologías de procedimientos de rectificación: el procedimiento de subsanación de discrepancias (art. 18.1 del TRLCI) y el procedimiento de corrección de errores (art. 220 de la LGT). Así, como ya se ha mencionado, el recurrente sostiene su tesis en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011 –NFJ050127–).

A efectos de diferenciar ambos procedimientos, resulta muy ilustrativa la citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 95/2011), que examina la efectividad de una resolución dictada en virtud de un supuesto «procedimiento de subsanación de discrepancias», en el que, como en el caso analizado, se asignó un uso incorrecto a un bien inmueble. Para ello, la Sala estudia si la rectificación del valor catastral se llevó a cabo mediante un procedimiento de subsanación de discrepancias o un procedimiento de corrección de errores.

En primer lugar, el procedimiento de subsanación de discrepancias se encuentra previsto en el artículo 18 del TRLCI y se inicia, por el órgano competente del Catastro Inmobiliario, cuando tiene conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria. Asimismo, el apartado primero de ese precepto prevé que la resolución dictada tiene efectos desde el día a siguiente a su adopción.

Sin embargo, se pone de manifiesto que la Circular del director general del Catastro 05.03/2006, de 27 de abril, sobre tramitación del procedimiento de subsanación de discrepancias, tiene por objeto establecer un mecanismo alternativo para la corrección de errores de derecho en los datos catastrales (como los errores en los usos, superficies, antigüedad, etc.) sin necesidad de acudir a la vía de revisión (arts. 218 y 219 de la LGT). En síntesis, la mencionada circular diferencia los errores cuyos efectos para el titular catastral sean beneficiosos de aquellos que sean perjudiciales.

A este respecto, como hemos apuntado, el artículo 18.1 del TRLCI prevé que las resoluciones de los procedimientos de subsanación de discrepancias surtan efecto desde el día en el que se adopta el acuerdo. Por lo tanto, sus efectos son «hacia el futuro» y no retroactivos, por lo que se respeta la situación jurídica existente con anterioridad. En definitiva, esa resolución es compatible con el principio de prohibición de la *reformatio in peius*, es decir, permite mantener actualizado el Catastro Inmobiliario sin agravar la situación jurídica del titular catastral.

Llegados a este punto, debe analizarse el procedimiento de corrección de errores. Este procedimiento consiste en la rectificación, en cualquier momento, de los errores materiales, de hecho

o aritméticos que afectan a un acto tributario. La resolución de este tipo de procedimientos puede tener eficacia retroactiva, si bien con el límite de la *reformatio in peius*. En otras palabras, la subsanación tendrá efectos desde el momento en el que se produjo el error, salvo que ello suponga un perjuicio para el titular catastral.

Por ello, la mencionada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011 concluye que, en realidad, se desarrolló un procedimiento de corrección de errores con efectos retroactivos. La Sala sostiene que el error en la calificación del uso del inmueble (de oficinas en lugar de comercial) deriva de la propia base de datos catastral y así lo manifiesta la resolución de la Gerencia Territorial del Catastro de Madrid impugnada. En consecuencia, los efectos de esa resolución, que son beneficiosos para el titular catastral, deben retrotraerse al momento en el que se produjo el error que se subsana. En palabras de la propia sentencia, se «[...] ha impedido en numerosas ocasiones corregir determinados datos catastrales (superficie, tipología constructiva, etc.), cuando la rectificación de los mismos implicaba un aumento del valor catastral del bien inmueble, esta es la razón de que los efectos han de fijarse con efectos de futuro y sin que alcancen a situaciones pasadas, ahora bien, cuando se produce no un aumento del valor catastral sino una disminución, tales cautelas no son necesarias, la propia circular afirma que la rectificación de los errores materiales o derecho que se produzcan en los datos catastrales seguirá realizándose, en todo caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 220 de la propia Ley general tributaria, que establece que el órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción».

Por lo tanto, esta sentencia considera que la corrección del valor catastral se realiza mediante un procedimiento de rectificación de errores. Sin embargo, esa no es la tesis sostenida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016) que nos ocupa. Como se ha expuesto en el epígrafe anterior, en este caso, la Sala determina que la corrección del valor catastral responde a un procedimiento de subsanación de errores. A este respecto, debemos destacar que la argumentación anteriormente analizada es sustancialmente parecida a la contenida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de octubre de 2012 (rec. núm. 304/2011), citada por el recurrente. Además, en la misma línea, se pronuncian otras sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como las Sentencias de 23 de marzo de 2006 (rec. núm. 96/2005 –NFJ067687–) y de 3 de febrero de 2011 (rec. núm. 44/2010 –NFJ067688–).

Sin embargo, esas no son las únicas sentencias que examinan una problemática parecida al supuesto inicialmente examinado. Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Valladolid) de 28 de abril de 2017 (rec. núm. 684/2016 –NFJ067690–) analiza la problemática relativa a un error en la tipología del bien inmueble y, por ende, del valor catastral. En este caso, el órgano juzgador nuevamente considera que se trata de un procedimiento de subsanación de discrepancias. Sin embargo, establece que la fecha de alteración es

«[...] la fecha inicial en que se incorporó la finca al Catastro ya que ni ha habido obras nuevas ni ha habido modificación del uso o destino en relación con el que tuvo la finca desde su construcción», por lo tanto, estima que la subsanación se realiza con efectos retroactivos. A todo ello, la Sala tiene en cuenta que «[...] el propósito normativo sobre los efectos hacia el futuro de las modificaciones catastrales no es sino tratar de evitar cualquier atisbo de *reformatio in peius* en perjuicio del interesado seciente a dicha alteración, perjuicio que, aquí, precisamente se produciría si no se otorgara a la nueva valoración los efectos retroactivos [...]».

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede en Burgos) de 25 de noviembre de 2016 (rec. núm. 84/2016 –NFJ067689–) argumenta que «[...] se producen efectos retroactivos en los casos en los que el valor catastral se ha determinado incorrectamente, y se procede a determinar un nuevo valor catastral correcto en el marco de un procedimiento iniciado bien a instancia del interesado que recurre el valor catastral asignado a su bien inmueble o, bien de oficio por los órganos del Catastro Inmobiliario». A lo que añade que «(e)n los casos en que el nuevo valor catastral determinado por la resolución del Catastro sea inferior al anterior valor catastral, procederá la devolución del exceso de cuota del IBI satisfecha».

En contraposición, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 19 de diciembre de 2011 (rec. núm. 943/2007 –NFJ046041–) concluye que no se dan los requisitos para la tramitación de un procedimiento de subsanación de discrepancias. En este caso, considera que se ha acreditado «[...] que la rectificación responde a un error material y no a una discrepancia con la realidad en cuanto a la valoración del bien, no procede la incoación por el órgano de gestión del procedimiento de subsanación de errores, sino del procedimiento de "rectificación de errores" previsto en el artículo 220 de la LGT 2003».

Una vez determinado el régimen de la rectificación del error padecido y sus efectos, debemos tener en cuenta que es posible que los mismos afecten a la gestión tributaria, es decir, a las liquidaciones del IIVTNU ya emitidas por el ayuntamiento correspondiente. En esos supuestos, como bien expone la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2017 (rec. núm. 188/2016) objeto del presente comentario, el ayuntamiento debe proceder a revocar esa liquidación. El procedimiento de revocación de actos se halla previsto en el artículo 219.1 de la LGT. Ese precepto dispone que «(l)a Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados». Además, debe tenerse en cuenta que la revocación de un acto debe llevarse a cabo antes de que haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2 de la LGT).

En esta línea, resulta ilustrativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sede de Las Palmas) de 11 de abril de 2014 (rec. núm. 515/2011 –NFJ055745–), pues la misma

concluye que la Sala no puede dejar sin efectos las liquidaciones del IBI efectuadas tomando en consideración un valor catastral erróneo. No obstante, argumenta que, en virtud de la resolución de la Gerencia del Catastro que rectifique ese valor, las liquidaciones del IBI podrán ser objeto de un procedimiento de revocación, pues en este procedimiento no es posible declarar la nulidad de las liquidaciones de otra Administración.

CASOS PRÁCTICOS PARA EL ANÁLISIS DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DE DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MODELO 232

Antonio Pascual Martínez Alfonso

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Técnico de Hacienda del Estado

Profesor de Contabilidad y Derecho Financiero y Tributario. CEF- UDIMA

EXTRACTO

La regulación y control de las operaciones realizadas entre personas y entidades vinculadas ha sido desde hace tiempo objeto de especial seguimiento y análisis por parte tanto del legislador como de los órganos encargados de la efectiva y correcta aplicación del sistema tributario español, tarea encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tradicionalmente, esta obligación de información se ha llevado a cabo mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en el modelo 200 de declaración del impuesto sobre sociedades de cada año, y ello ha sido así hasta las declaraciones correspondientes a los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se ha optado por trasladar la referida información y alguna otra más adicional a una nueva declaración informativa aprobando un nuevo modelo, el 232, en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas y de las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Es en este contexto en el que tiene lugar el desarrollo de los casos prácticos siguientes, ya que, si bien no ha habido ninguna modificación legislativa al respecto, ni en materia de obligaciones de documentación ni en el perímetro de vinculación de las personas o entidades vinculadas, sí que se han modificado las reglas para informar de las referidas operaciones respecto de las obligaciones de información que había en los periodos impositivos de 2015 y anteriores.

Por tanto, lo que aquí pretendemos es analizar de forma eminentemente práctica los términos y cuantías en los que procede ofrecer dicha información, como una obligación distinta e independiente de las obligaciones de documentación de las referidas operaciones con personas o entidades vinculadas.

Palabras clave: casos prácticos; operaciones vinculadas; obligaciones de documentación; obligaciones de declaración; declaración informativa; modelo 232.

Sumario

1. Introducción
2. Obligados a presentar el modelo 232 y plazo de presentación
 - 2.1. Plazo de presentación
3. Ámbito objetivo de aplicación. Operaciones objeto de declaración
 - 3.1. Información de operaciones con personas o entidades vinculadas
 - 3.2. Información sobre operaciones específicas
 - 3.3. Regla especial para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas
 - 3.4. Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles
 - 3.5. Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales
4. Conclusiones
5. Casos prácticos de obligaciones de documentación y declaración de las operaciones con personas o entidades vinculadas en la declaración informativa modelo 232

Anexo

1. INTRODUCCIÓN

Como ya sabemos, para los periodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2015 tuvo lugar una reforma global y completa de la normativa del impuesto sobre sociedades (IS). Esta reforma se concretó en la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), y en el desarrollo que de la misma se realiza por el Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS).

En el ámbito de las operaciones vinculadas, la LIS presentó novedades en relación con las obligaciones de documentación específicas que debían elaborar las entidades afectadas, regulando un régimen general de las mismas para entidades o grupos de entidades con cifra de negocios en el periodo impositivo mayor o igual a 45 millones de euros; un contenido simplificado para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros y superior a 10 millones, y un contenido muy simplificado para las entidades que en el periodo impositivo reúnan las condiciones para ser calificadas como entidades de reducida dimensión. Asimismo, también se modificó el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad que, hasta ese momento, venía definido por un 5% de participación o un 1% de participación para el caso de valores que cotizaban en un mercado regulado, que, con la reforma, quedó fijado en el 25% de participación.

No obstante, hay que tener en cuenta que la obligación de documentación es una obligación distinta e independiente de la obligación de información, que es la obligación objeto de desarrollo en la Orden ministerial (HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 –BOE de 30 de agosto–) objeto de análisis.

En este sentido, el artículo 13.4 del RIS dispone que debe incluirse en las declaraciones que así se prevea la información relativa a las operaciones vinculadas. Esta obligación de información se ha llevado a cabo hasta 2014 mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en la página 20 del modelo 200 de declaración del IS. Por primera vez, y para las declaraciones de los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, a ese cuadro se le añadió uno nuevo específico relativo a las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se ha optado por trasladar los cuadros citados en el párrafo anterior desde el modelo de declaración del IS a una nueva declaración informativa, modelo 232, en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas.

Asimismo, se ha optado también por trasladar la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, que tradicionalmente también se viene incluyendo en la declaración del IS, a la nueva declaración informativa de ope-

raciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Por tanto, es necesario señalar que no ha habido ninguna modificación legislativa al respecto, ni en materia de obligaciones de documentación ni en el perímetro de vinculación de las personas o entidades vinculadas, por lo que podemos decir que las modificaciones que vamos a analizar a continuación vienen dadas por el desarrollo del artículo 13.4 del RIS, el cual no establece ninguna restricción específica en cuanto a la obligación de informar siempre que se trate de información relativa a operaciones con personas o entidades vinculadas.

Así, esta orden regula en qué casos y con qué límites se deberá informar sobre este tipo de operaciones, basándose en la necesidad de contar con una información que es esencial en la lucha contra el fraude fiscal.

La misma ha entrado en vigor el 31 de agosto de 2017 (día siguiente al de su publicación en el BOE) y será de aplicación para las declaraciones correspondientes a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

2. OBLIGADOS A PRESENTAR EL MODELO 232 Y PLAZO DE PRESENTACIÓN

Tal y como dispone el artículo 2.1 de la orden, estarán obligados a presentar el modelo 232 y cumplimentar la «información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS) los contribuyentes del IS y del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) que actúen mediante establecimiento permanente, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, que realicen las siguientes operaciones con personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 18.2 de la LIS. Por tanto, las personas físicas residentes, realicen o no actividades o explotaciones económicas, no están obligadas a presentar el modelo 232 por las operaciones que puedan realizar con otras entidades o personas vinculadas.

2.1. PLAZO DE PRESENTACIÓN

El modelo 232 deberá presentarse, en caso de que el periodo impositivo coincida con el año natural, durante el mes de noviembre posterior al cierre del ejercicio. En caso contrario, la presentación deberá realizarse en el mes siguiente a los 10 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo al que se refiera la información que se debe suministrar. La presentación del modelo se efectuará de forma obligatoria por vía electrónica a través de internet.

No obstante, la orden regula en su disposición transitoria única el plazo de presentación del modelo 232 de la «Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales» para los periodos impositivos iniciados que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016.

En este caso, el plazo de presentación del modelo 232 de «Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», para los periodos impositivos iniciados en el 2016 y que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016, será desde el día 1 al 30 de noviembre siguientes a la finalización del periodo impositivo al que se refiera la información que se debe suministrar.

Por tanto, se puede apreciar que, para este primer ejercicio, se está unificando *de facto* el periodo de presentación cualquiera que fuere la fecha de finalización de un periodo impositivo iniciado en el ejercicio 2016, al mes de noviembre de 2017.

EJEMPLO

- Periodo impositivo del 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2016: se presentará durante el mes de noviembre de 2017.
- Periodo impositivo del 1 de octubre de 2016 al 30 de septiembre de 2017: se presentará durante el mes de agosto de 2018.
- Periodo impositivo del 1 de marzo de 2016 al 31 de octubre de 2016: se presentará durante el mes de noviembre de 2017.

3. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN. OPERACIONES OBJETO DE DECLARACIÓN

En este sentido, la referida orden solicita la información en los términos y cuantías que se indican a continuación:

3.1. INFORMACIÓN DE OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

En relación con el cuadro denominado «Información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS), se mantiene la obligación de informar acerca de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el periodo impositivo supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado. Tal y como ya ocurría en la información correspondiente a 2015, no se establece importe mínimo por operación, con lo que, una vez que en el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona se superan los 250.000 euros, se deberán informar todas línea a

línea, cualquiera que sea el importe individual de cada una de ellas; eso sí, agrupadas por mismo tipo de operación y mismo método de valoración.

No obstante, y al igual que dispone el artículo 13.3 del RIS en lo referente a la no obligación de documentación específica de las operaciones vinculadas en los supuestos en él contemplados¹, no será obligatorio cumplimentar la «información de operaciones con personas o entidades vinculadas» (art. 13.4 del RIS) del modelo 232 respecto a las siguientes operaciones:

- a) Las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS.
- b) Las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico (AIES), de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas (UTES), reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Función Pública. No obstante, sí que deberán presentar el modelo 232 en el caso de UTES, o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.
- c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

3.2. INFORMACIÓN SOBRE OPERACIONES ESPECÍFICAS

Además, se establece la obligación de informar sobre las operaciones específicas (son operaciones excluidas del contenido simplificado de las obligaciones de documentación, reguladas

¹ El RIS regula las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos antes expuestos, señalando en el apartado 3 del artículo 13 que la documentación específica no resultará de aplicación en los siguientes supuestos: «a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la ley del impuesto.
b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la ley del impuesto.
c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado».

en los arts. 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS) siempre que el importe conjunto de cada tipo de operación en el periodo impositivo y con todas las partes vinculadas supere los 100.000 euros, independientemente del método de valoración utilizado, debiendo informarse en este supuesto, línea a línea, de cada operación con independencia de su importe, una vez que el conjunto de las mismas (del mismo tipo de operaciones) supere el límite conjunto antes referido de 100.000 euros.

3.3. REGLA ESPECIAL PARA EVITAR QUE SE PRODUZCA EL FRACCIONAMIENTO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Asimismo, y como novedad, se ha incluido una regla especial para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas, de tal forma que, aun cuando no se superen los importes conjuntos anteriormente mencionados en los apartados 3.1 y 3.2, existirá igualmente la obligación de informar respecto a aquellas operaciones realizadas con todas las personas o entidades vinculadas, del mismo tipo y método utilizado, cuando el importe del conjunto de las mismas en el periodo impositivo sea superior al 50 % del importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

Precisiones

Esta es la interpretación del Departamento de Gestión Tributaria y la que figura en las instrucciones para la cumplimentación del modelo 232, el cual da a entender que el citado precepto se refiere a las **operaciones realizadas con todas las personas o entidades** por tipo de operación y mismo método, sin embargo de la lectura literal de la norma parece desprenderse que se refiere a las operaciones del mismo tipo y método de valoración con la misma persona o entidad vinculada.

Esta situación se puede dar en operaciones de pequeño importe en las que se produzca una facturación de bienes, prestaciones de servicios, intangibles, etc., casi en exclusiva a otras entidades vinculadas, o facturación de los socios por actividades profesionales o no, casi en exclusiva para su sociedad, en las que, a pesar de que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el periodo impositivo no supere los 250.000 euros, al poner el importe de las operaciones realizadas en conexión con el 50 % de la cifra de negocios de la entidad, nace la obligación de declarar la operación si se supera tal límite. Evidentemente, los parámetros de cálculo y, en consecuencia, la obligación de declarar se miden de forma independiente en cada una de las partes vinculadas.

Un ejemplo aclaratorio de esto último sería: La sociedad X tiene una cifra de negocios de 300.000 euros y ha tenido arrendamientos con la entidad vinculada A por 100.000 euros y otros arrendamientos con la entidad vinculada B por 100.000 euros. Asimismo, ha prestado servicios de asesoramiento a la entidad vinculada A por 15.000 euros y otros asesoramientos con la entidad vinculada B por 25.000 euros. No ha realizado más operaciones de estos tipos con otras partes vinculadas.

- Como el total de arrendamientos con todas las partes vinculadas es de 200.000 > 50% de 300.000 habría que declarar ambas operaciones.
- Como el total de prestaciones de servicios por asesoramiento con todas las partes vinculadas es de 40.000 < 50% de 300.000 no habría que declarar ambas operaciones.

La información antes expuesta se presenta en la siguiente imagen:

The image shows the 'Modelo 232' form for reporting related operations and situations in tax havens. It includes the Agencia Tributaria logo and contact information, a title box, and several sections for identification, payment, and a table for reporting operations with columns for entity details, type of operation, and valuation method.

3.4. OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN CASO DE APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

En relación con las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y disp. trans. vigésima de la LIS, por *Patent Box*), se ha mantenido el contenido de la declaración que debía realizarse en el ejercicio 2015.

La información antes expuesta se presenta en la siguiente imagen:

Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS) (4)					
Nº identificación de la matriz		Razón social (matriz)			
Declare separadamente por persona o entidad vinculada las rentas sobre las que se aplique la reducción.					
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación
Persona o entidad vinculada: NIF	F/J/Otra	Apellidos y nombre / Razón social (persona o entidad vinculada)		Código provincia/pais	Tipo vinculación
					Importe operación

3.5. OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO PARAÍSO FISCALES

Por otra parte, y en relación con el cuadro denominado «Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», debe informarse en aquellos casos en los que el contribuyente realice operaciones de cualquier tipo o tenga valores (en entidades participadas o emisoras de los mismos) en países o territorios calificados como paraísos fiscales, y ello independientemente del importe de las mismas. Esta información se muestra en dos cuadros diferenciados.

La información antes expuesta se presenta en la siguiente imagen:

Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (5)					
Operaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales					
Descripción de la operación	Persona o entidad residente en país o territorio calificado como paraíso fiscal	F/J/Otra	Clave país/territorio	País o territorio calificado como paraíso fiscal	Importe
Tenencia de valores relacionados con países o territorios calificados como paraísos fiscales					
Tipo	Entidad participada o emisora de los valores	País o territorio calificado como paraíso fiscal		Clave país/territorio	Valor de adquisición
					% Particip.

4. CONCLUSIONES

Conforme a lo anteriormente expuesto, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

Si no existe obligación de documentar una operación vinculada, nunca va a existir obligación de declararla, salvo que:

- a) Se trate de operaciones específicas, en cuyo caso, y según lo dispuesto por la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, se mantiene la obligatoriedad de informar de todas las operaciones específicas realizadas en el periodo impositivo cuando para cada tipo de estas operaciones con todas las partes vinculadas se supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.
- b) Se trate de operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas que supongan más del 50% de la cifra de negocios de la empresa del periodo impositivo, en cuyo caso, también hay que informar de las mismas y ello con independencia de su importe.

De forma gráfica, podemos reflejar lo expuesto de la siguiente forma:

Cuadro-resumen de obligaciones

Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
Operaciones excluidas de documentación y declaración		
• Grupo fiscal (independientemente del volumen operaciones)	No	No
• AIES, UTES (independientemente del volumen operaciones)	No	No
• Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independiente del volumen de operaciones)	No	No
Operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad o en el caso de operaciones específicas con todas las personas o entidades vinculadas		
• Hasta 250.000 euros de operaciones con cada persona o entidad vinculada (no operaciones específicas)	No	No, salvo (1)
.../...		

Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	De documentación	De información en la declaración modelo 232
.../...		
Hasta 250.000 euros de operaciones con todas las personas o entidades vinculadas (en operaciones específicas). <ul style="list-style-type: none"> • Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo \leq 100.000 euros • Conjunto de operaciones del mismo tipo en el periodo impositivo $>$ 100.000 euros 	No	No, salvo (1)
	No	Sí (2)
Más de 250.000 euros de operaciones vinculadas (del tipo general o específicas) con la misma persona o entidad	Sí	Sí
Operaciones específicas (a las que no se les puede aplicar el contenido simplificado de obligaciones de documentación)		
<p>a) Las realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), en el desarrollo de una actividad económica, a la que le resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 % del capital social o de los fondos propios.</p> <p>b) Las operaciones de transmisión de negocios.</p> <p>c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.</p> <p>d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.</p> <p>e) Las operaciones sobre activos intangibles.</p> <p>No obstante, en el supuesto de que las anteriores operaciones se realicen por entidades de reducida dimensión o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad global que se regula en el artículo 17 del RIS.</p>		
<p>(1) Salvo que el conjunto de cada una de este tipo de operaciones que a su vez utilice el mismo método de valoración supere con todas las partes vinculadas en el periodo impositivo el 50 % de la cifra de negocios de la entidad.</p> <p>(2) Véase el artículo 2.1 b) de la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.</p>		

Precisiones

- Quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales estarán obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el RIS, y no resultará de aplicación el límite de los 250.000 euros de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, es decir, tienen que tener la documentación desde el importe de 1 euro.
- Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

5. CASOS PRÁCTICOS DE OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA MODELO 232

Nota previa: Los supuestos que se plantean a continuación, y salvo que se diga lo contrario, no tienen relación alguna entre sí.

CASO PRÁCTICO 1

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es entidad de reducida dimensión [ERD]). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: compra de géneros para la venta por importe de 25.000 euros y ventas de mercancías por importe de 50.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Se trata de operaciones generales (no específicas).

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las dos operaciones, y ello, con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo anterior, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación de declaración por el apartado 1 a) del artículo 2 (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resultan de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que no las hay, ni el apartado 3, puesto que las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

CASO PRÁCTICO 2

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es ERD). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas: arrendamiento de una patente por importe de 25.000 euros y venta de un inmueble por importe de 50.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Son operaciones específicas según la LIS y el RIS.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación cualquiera que sea el tipo de operación realizada respecto de ninguna de las dos operaciones, y ello, con independencia del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo anterior, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros de contraprestación total en el periodo impositivo.

Tampoco hay obligación de declaración por el apartado 1 a) del artículo 2 (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €) de la orden que aprueba el modelo 232, y no resultan de aplicación ni la letra b), que hace referencia a las operaciones específicas, puesto que el importe conjunto de cada tipo de operación específica (25.000 € son de un tipo y 50.000 € son de otro tipo) no supera en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas

los 100.000 euros, ni el apartado 3, puesto que las operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas no superan en el periodo impositivo el 50% de la cifra de negocios de la entidad.

CASO PRÁCTICO 3

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo anterior es inferior a 10 millones de euros (es ERD). En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9,5 millones de euros. Ha realizado dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 120.000 y 260.000 euros de valor de mercado, respectivamente. Las operaciones efectuadas con cada una de las entidades son del mismo tipo y se valoran de acuerdo con el mismo método. No se trata de ninguna de las siguientes operaciones (operaciones específicas [arts. 18.3 de la LIS y 16.5 del RIS]):

- Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que le resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.
- Las operaciones de transmisión de negocios.
- Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- Las operaciones sobre activos intangibles.

Precisiones

Recordemos que a las operaciones antes expuestas no se les puede aplicar el contenido simplificado de las obligaciones de documentación. No obstante, en el supuesto de que tales operaciones se realicen por entidades de reducida dimensión o personas físicas

.../...

.../...

y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad que se regula en el artículo 17 del RIS.

SOLUCIÓN

No es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 120.000 euros porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada no supera el importe de 250.000 euros, y ello, con independencia del tipo de operación que realice. No hay obligación de declaración de esa operación aplicando el mismo razonamiento que en el caso práctico 1.

Sí es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 260.000 euros porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. Sí hay obligación de declaración ya que el importe total la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. Además, si este importe correspondiera a varias operaciones, se declararían en el modelo todas ellas en líneas independientes, pero agrupadas por tipos de operación y mismo método de valoración con independencia de su importe.

No obstante, al tratarse de una entidad que cumple los requisitos establecidos en el artículo 101 de la LIS (es ERD), esta documentación específica se puede entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por la Orden HAP/871/2016, de 6 de junio (véase el anexo V). Además, estas entidades no deberán aportar ni comparables ni valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Por tanto, la documentación específica tendrá el siguiente contenido muy simplificado, y se entenderá cumplimentada al presentar el referido anexo V:

- Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- Identificación del método de valoración utilizado.

No obstante, si la empresa tiene un importe neto de la cifra de negocios en el periodo, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS, inferior a 45 millones de euros, la documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado:

- Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- Identificación del método de valoración utilizado.
- Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

CASO PRÁCTICO 4

Situación idéntica a la del caso anterior, pero las dos operaciones realizadas con las dos personas o entidades vinculadas, de 120.000 y 260.000 euros de valor de mercado, respectivamente, corresponden a la transmisión de dos inmuebles.

SOLUCIÓN

Con independencia de que se trate de una operación específica, no es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 120.000 euros, pero sí la obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros.

Sí es exigible la obligación de documentación respecto de la operación de 260.000 euros porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con esa persona o entidad vinculada supera el importe de 250.000 euros. También hay obligación de declaración tanto por el apartado 1 a) del artículo 2 de la orden (el conjunto de operaciones vinculadas con la misma persona no supera los 250.000 €), como por el 1 b), ya que el importe conjunto de las ventas de

inmuebles (tipo de operación) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros. En concreto, en este ejercicio, el importe de este tipo de operaciones con todas las partes vinculadas asciende a $120.000 + 260.000 = 380.000$ euros.

Precisiones

La documentación que se debe aportar en caso de comprobación, y teniendo en cuenta que la entidad tiene una cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 10 millones de euros (es ERD), es la que determinan los artículos 16.5 y 16.1 del RIS:

- **Artículo 16.5, último párrafo, del RIS.** En el supuesto de entidades a las que se refiere el artículo 101 de la LIS (ERD) o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 del RIS.
- **Artículo 16.1 del RIS.** La documentación específica del contribuyente deberá comprender:
 - *Información del contribuyente:*
 - Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.
 - Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el periodo impositivo.
 - Principales competidores.
 - *Información de las operaciones vinculadas:*
 - Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
 - Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
 - Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 del RIS (este apartado es el único que no se exige, el cual, sí resulta exigible en relación con las operaciones específicas antes señaladas a las empresas cuya facturación sea superior a 10 millones de €).

.../...

.../...

- Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
 - En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a los que se refiere el artículo 18 del RIS.
 - Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.
 - Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.
- *Información económico-financiera del contribuyente:*
- Estados financieros anuales del contribuyente.
 - Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.
 - Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

CASO PRÁCTICO 5

Situación idéntica a la del caso anterior, pero las dos operaciones realizadas con las dos personas o entidades vinculadas ascienden a 20.000 y 90.000 euros de valor de mercado, respectivamente, y corresponden a la transmisión de dos inmuebles.

SOLUCIÓN

Con independencia de que se trate de operaciones específicas, no es exigible la obligación de documentación porque la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas con

cada persona o entidad vinculada no supera el importe de 250.000 euros. Sin embargo, sí que hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto de las ventas de inmuebles (tipo de operación específica) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros ($20.000 + 90.000 = 110.000$). Así, se declararán ambas operaciones, cada una, en una línea por separado en el modelo 232.

CASO PRÁCTICO 6

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo es de 30 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 50.000 y 20.000 euros de valor de mercado, respectivamente.

- **Supuesto 1:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías en ambos casos (operaciones genéricas).
- **Supuesto 2:** En ambos casos, se trata del mismo tipo de alguna de las operaciones específicas detalladas anteriormente.

SOLUCIÓN

- **Supuesto 1:** No resulta exigible la obligación de documentación (son operaciones genéricas) ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros. Si no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración, ya que no resultan de aplicación los otros dos apartados de la orden.
- **Supuesto 2:** Para el caso de ser operaciones específicas, no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto con todas las partes vinculadas de este tipo de operaciones en el periodo impositivo ($50.000 + 20.000$) no supera los 100.000 euros.

En el caso de que la cifra de negocios de la entidad fuera de 55 millones de euros, la solución sería la misma.

CASO PRÁCTICO 7

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo anterior es de 8 millones de euros. En el presente periodo impositivo, tiene una cifra de negocios de 9 millones de euros. Ha realizado en ese periodo dos operaciones con dos personas o entidades vinculadas, de 90.000 y 95.000 euros de valor de mercado, según detalle:

- **Supuesto 1:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías por importe de 90.000 euros y de prestación de servicios por 95.000 euros (operaciones genéricas).
- **Supuesto 2:** Se trata de operaciones de compraventa de mercancías a un socio que posee el 30% de la empresa y que realiza su actividad económica por signos, índices o módulos, por importe de 90.000 euros y de arrendamiento de una patente a otra empresa, de la cual posee el 25%, por importe de 95.000 euros (operaciones específicas).

SOLUCIÓN

- **Supuesto 1:** No resultan exigibles las obligación de documentación (son operaciones genéricas), ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros. Si no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración según los razonamientos antes expuestos.
- **Supuesto 2:** Para el caso de ser operaciones específicas, no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración, ya que el importe conjunto para cada tipo de operaciones en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas no supera los 100.000 euros.

CASO PRÁCTICO 8

Igual que el supuesto 2 del caso práctico anterior, pero suponiendo que, además de lo que se ha expresado, la empresa paga un canon de arrendamiento a un socio mayoritario de una patente por importe de 20.000 euros al año.

SOLUCIÓN

En este caso, se puede apreciar que las tres operaciones son específicas, pero no resulta exigible la obligación de documentación, ya que no supera con cada persona vinculada el importe de 250.000 euros, y tampoco hay obligación de declaración por la compraventa al «modulero» (socio que realiza la actividad económica por signos, índices o módulos), ya que el importe conjunto para cada tipo de operaciones en el periodo impositivo no supera los 100.000 euros.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración por el gasto/pago y el ingreso de las patentes, ya que el importe conjunto de tales operaciones sobre activos intangibles (tipo de operación a estos efectos) realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas supera los 100.000 euros ($20.000 + 95.000 = 115.000$). Así, se declararán ambas operaciones, cada una, en una línea por separado.

CASO PRÁCTICO 9

Entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo es superior a 10 millones de euros. Ha realizado en ese periodo operaciones con una persona o entidad vinculada por importe de 210.000 euros de valor de mercado. Se trata de las operaciones específicas, de las cuales, 60.000 euros corresponden a operaciones de un determinado tipo, 70.000 euros a otro, y 80.000 a otro tipo diferente. En todas ellas se ha empleado el mismo método de valoración. No ha realizado más operaciones con otras partes vinculadas.

SOLUCIÓN

No existe obligación de documentación de ambos tipos de operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Tampoco hay obligación de declaración por ninguna de las tres operaciones, ya que el importe conjunto de cada tipo de ellas, realizadas durante el periodo con todas las partes vinculadas, no supera los 100.000 euros. Nótese que, para el caso de que se tratara del mismo tipo de operaciones y aunque fuera a tres entidades o personas vinculadas distintas, al superar los 100.000

euros de importe conjunto del mismo tipo en el periodo impositivo con todas las partes vinculadas, debería declararse cada una de ellas en una línea por separado.

En el caso de que la cifra de negocios de la empresa fuera de 7 millones de euros durante el año anterior y de 7,5 millones de euros en el presente ejercicio, la solución sería la misma.

CASO PRÁCTICO 10

Empresa que se dedica al arrendamiento de inmuebles (naves industriales), cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo ha sido de 220.000 euros. De este importe, 180.000 euros corresponden a alquileres a una sociedad industrial que es propiedad al 90%, por el mismo socio que tiene el 95% de la sociedad que realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, y el resto, es decir, 40.000 euros, corresponde a alquileres a terceros. No ha realizado más operaciones de este tipo y método con otras personas vinculadas.

SOLUCIÓN

Lo primero que tenemos que ver es que ambas empresas son vinculadas, y ello, en virtud del artículo 18.2, letra g), de la LIS:

«g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios».

No existe obligación de documentación de estas operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada en el periodo impositivo no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Sin embargo, sí que hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que se han realizado en el periodo impositivo operaciones del mismo tipo y con el mismo método de valoración con todas las personas o entidades vinculadas que suponen un importe conjunto de las mismas superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad (véase que 180.000 es superior al 50% s. 220.000 = 110.000 €).

Nota: Este ejemplo también resultaría de aplicación para el caso en el que un socio persona física arriende inmuebles que posee en propiedad a una empresa de la cual es administrador o posea al menos el 25% de su capital social. Evidentemente, la obligación de declaración de las operaciones, en su caso, reside en la sociedad.

CASO PRÁCTICO 11

Empresa A, que se dedica al arrendamiento de inmuebles (naves industriales), cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo ha sido de 220.000 euros. De este importe, 90.000 euros corresponden a alquileres a una sociedad industrial B que es propiedad al 90%, por el mismo socio que tiene el 95% de la sociedad A, que realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles, y el resto, es decir, 130.000 euros, corresponde a alquileres a terceros. Asimismo, también ha percibido de esa misma entidad B 80.000 euros de ingresos financieros por un préstamo que en su momento le hizo a dicha sociedad para la adquisición de determinada maquinaria e instalaciones técnicas. No ha realizado más operaciones de este tipo y método con otras personas vinculadas.

SOLUCIÓN

No existe obligación de documentación de ambos tipos de operaciones, ya que la contraprestación conjunta de las operaciones (90.000 + 80.000) realizadas con la misma persona o entidad vinculada en el periodo impositivo no supera los 250.000 euros de valor de mercado.

Tampoco hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que se han realizado en el periodo impositivo operaciones del mismo tipo y con el mismo método de valoración con todas las personas o entidades vinculadas que suponen un importe conjunto de las mismas no superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad. Véase que tanto una como otra operación, que son de 90.000 euros de un tipo y 80.000 euros de otro tipo por importe conjunto cada una de ellas, no suponen un importe superior al 50% s. 220.000 (cifra de negocios) = 110.000 euros.

Nota: Este ejemplo también resultaría de aplicación para el caso en que un socio persona física arriende inmuebles que posee en propiedad a una empresa de la cual es administrador o posea al menos el 25% de su capital social. Evidentemente, la obligación de declaración de las operaciones, en su caso, reside en la sociedad.

Precisiones

Una situación idéntica se podría dar en el caso de facturación de intangibles o de prestaciones de servicios casi en exclusiva a otras entidades vinculadas, o facturación de los socios personas físicas por actividades profesionales o no, casi en exclusiva para su sociedad.

Así, el artículo 2.3 de la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232, dispone:

«3. Con independencia del importe de la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, existirá siempre la obligación de presentar el modelo 232 y cumplimentar la "Información de operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS)" respecto de aquellas operaciones del mismo tipo que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el importe del conjunto de dichas operaciones en el periodo impositivo sea superior al 50 % de la cifra de negocios de la entidad».

CASO PRÁCTICO GLOBAL Y RECAPITULATIVO

Notas comunes a todos los apartados de este caso práctico:

1. En los siguientes apartados, únicamente se analiza si hay obligación de documentar o no, y en su caso, de declarar tales operaciones en la declaración informativa 232. Una vez determinada la obligación de documentar, la documentación que habrá que elaborar será:
 - Normal, si la empresa tiene una cifra neta de negocios durante el ejercicio igual o superior a 45 millones de euros.
 - Simplificada, para el caso de que tal cifra de negocios sea igual o menor de 45 millones de euros.
 - Muy simplificada, si la empresa se considera de reducida dimensión en el ejercicio en el que realiza las operaciones vinculadas.
2. En todos los casos expuestos, si el importe total de las operaciones del mismo tipo que se han realizado en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada y con el mismo método de valoración suponen un importe conjunto de las mismas superior al 50 % de la cifra de negocios de la entidad, tendrán que declararse en el modelo 232 con independencia del importe de las mismas.
3. Recordemos que una vez que se haya determinado la obligación de declarar, deben declararse separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensa-

ciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Además, se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones del mismo tipo pero que utilicen métodos de valoración diferentes. Se debe consignar el importe de la operación en euros, sin incluir el IVA.

Durante el presente ejercicio, la sociedad X ha realizado las siguientes operaciones (todas ellas valoradas a valor de mercado, respecto de las cuales tiene en su poder –cuando resulte obligatoria la elaboración de la documentación conforme disponen los arts. 13 a 36 del RIS– el oportuno dossier de documentación que acredita el análisis de comparabilidad realizado, así como el valor o intervalo de valores obtenido) con otras personas o entidades vinculadas:

1. Con un administrador, el señor Lorenzo López, quien, a su vez, tiene el 5 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como director financiero: 105.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que el mismo tiene arrendado a la empresa: 60.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 400.000 euros que ha hecho a la empresa a principios de año a devolver en 10 años a razón de 40.000 euros al año, más los intereses al 5%. En este ejercicio, los intereses que ha pagado la empresa ascienden a 20.000 euros, y ha devuelto 60.000 euros de principal.
- Venta de una plaza de garaje por importe de 15.000 euros.

Total operaciones de cualquier tipo realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$105.000 + 60.000 + 20.000 + 15.000 = 200.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación, ya que el importe total de la contraprestación no excede de 250.000 euros. Tampoco hay obligación de declaración por las operaciones generales (105.000 + 60.000 + 20.000).

Además, por la operación específica (venta de una plaza de garaje por importe de 15.000 €), en un principio, como no supera los 100.000 euros, no habría que declararla, pero como a lo largo del periodo impositivo se han realizado otras operaciones de este mismo tipo (véanse los puntos 3 y 7) con otras personas vinculadas tales que el importe conjunto de todas estas sí que supera los 100.000 euros, procede declararla en una línea del modelo 232.

En materia del cómputo del importe de intereses y rendimientos, puede verse la Consulta V0767/2011, de 24 de marzo (NFC040801), en la que se aclara que, a los efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación (y por lo tanto, de declaración de tales operaciones), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

Por otra parte, y en cuanto a la forma de materializar las obligaciones de documentación y qué documentos son suficientes, pueden verse las Consultas V0312/2010, de 19 de febrero (NFC037412) y V1670/2010, de 20 de julio (NFC038957).

2. Con otra administradora, la señora Laura Martínez, quien, a su vez, tiene el 6 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora comercial: 80.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa: 70.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que ha hecho a la empresa a principios de año a devolver en 5 años a razón de 120.000 euros al año, más los intereses al 5%. En este ejercicio, los intereses que ha pagado la empresa ascienden a 30.000 euros, y ha devuelto 120.000 euros de principal.
- Ingresos de capital mobiliario de 15.000 euros, que percibe por la cesión de una marca propiedad de Laura.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$80.000 + 70.000 + 30.000 + 15.000 = 195.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación ni de información en la declaración 232, ya que el importe total de las mismas con doña Laura no excede de 250.000 euros y la operación específica tanto con doña Laura como con otras personas vinculadas durante el periodo impositivo (cesión de la marca, es decir, operaciones con intangibles en general) no supera los 100.000 euros.

3. Con otra administradora, la señora Laura Fernández, quien, a su vez, tiene el 20 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como directora comercial: 40.000 euros.

- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa: 10.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que ha hecho a la empresa a principios de año a devolver en 5 años a razón de 120.000 euros al año, más los intereses al 5%. En este ejercicio, los intereses que ha pagado la empresa ascienden a 30.000 euros, y ha devuelto 120.000 euros de principal.
- Venta de un local comercial por importe de 130.000 euros.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$40.000 + 10.000 + 30.000 + 130.000 = 210.000,$$

por lo tanto, no hay obligación de documentación, ya que el importe total de las mismas con doña Laura no excede de 250.000 euros. Tampoco hay obligación de información respecto de las operaciones no específicas por importe de 40.000, 10.000 y 30.000 euros.

Sin embargo, sí que hay obligación de información en la declaración modelo 232 por la operación específica de la venta del local, ya que el conjunto de las operaciones específicas de este tipo realizadas en el periodo impositivo con todas las personas vinculadas superan los 100.000 euros.

4. Con otro administrador, el señor Miguel Alfonso, quien, a su vez, tiene el 25 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones desarrolladas en la empresa como ingeniero técnico de producción: 95.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres que él satisface a la empresa, la cual le ha alquilado una nave de su propiedad para el ejercicio de otras actividades: 55.000 euros.
- Importe de las ventas que la empresa le ha efectuado durante el ejercicio aplicando el método del coste incrementado: 200.000 euros.
- Importe bruto que cobra por cesión a la empresa de una patente de su propiedad por importe anual de 40.000 euros.

Total operaciones genéricas más específicas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$95.000 + 55.000 + 200.000 + 40.000 = 390.000,$$

por lo tanto, como supera la cifra total de 250.000 euros, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y deben declararse todas con independencia de su importe atendiendo al tipo y método de valoración utilizando líneas distintas para cada operación en el modelo 232.

5. Con otro administrador, el señor Miguel Fortea, quien, a su vez, tiene el 25 % del capital

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por las funciones propias del cargo de administrador: 100.000 euros, y por las funciones desarrolladas en la empresa como ingeniero técnico de producción: 50.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres que él satisface a la empresa, la cual le ha alquilado una nave de su propiedad para el ejercicio de otras actividades: 55.000 euros.
- Importe de las ventas que la empresa le ha efectuado durante el ejercicio aplicando el método del coste incrementado por 100.000 euros.
- Importe bruto que cobra por cesión a la empresa de una patente de su propiedad por importe anual de 40.000 euros.

Total operaciones genéricas más específicas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$50.000 + 55.000 + 100.000 + 40.000 = 245.000,$$

por lo tanto, como no supera la cifra total de 250.000 euros, no hay obligación de documentación ni de información en la declaración 232, ya que el importe total de las mismas con don Miguel no excede de 250.000 euros, y la operación específica tanto con don Miguel como con otras personas vinculadas durante el periodo impositivo (cesión de la marca, es decir, operaciones con intangibles en general, 15.000 del apartado 2 de este supuesto + 40.000) no supera los 100.000 euros.

6. Con la empresa A, de la cual posee el 30 % del capital

- Ventas de mercancías aplicando el método del precio de reventa: 88.000 euros.
- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 95.000 euros.
- Ventas de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 120.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 100.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 80.000 euros.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$88.000 + 95.000 + 120.000 + 100.000 + 80.000 = 483.000,$$

por lo tanto, como supera la cifra total de 250.000 euros, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, y deben declararse todas atendiendo al tipo y método de valoración en líneas independientes del modelo 232.

7. Con la empresa B, de la cual posee el 35 % del capital

- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 200.000 euros.
- Venta de un inmueble por importe de 220.000 euros aplicando el método del precio libre comparable.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación):

$$200.000 + 220.000 = 420.000,$$

por lo tanto, hay obligación de documentación y obligación de información de ambas operaciones en el modelo 232, al superar el importe total de la contraprestación la cifra de 250.000 euros.

No obstante, por la operación específica de la venta de un inmueble de su propiedad a la empresa B, tendrá que elaborar una documentación más o menos simplificada, y ello en función de que su cifra neta de negocios durante el año anterior fuera menor de 10 millones de euros.

Así, si la empresa fuera considerada ERD, la norma (art. 16.5 del RIS) dispone unas obligaciones específicas de documentación pero sin necesidad de incorporar el análisis de comparabilidad del artículo 17 del RIS.

8. Con un socio, el señor Rafael Torres, quien tiene el 30 % del capital

1. Don Rafael ha concedido un préstamo por importe de 200.000 euros de principal, percibido por la sociedad X. La devolución del capital se efectuará en un plazo de 5 años, a devolver por partes iguales con un tipo de interés variable calculado sobre el índice Euríbor 12 meses más un diferencial de 1,5 puntos. Para este ejercicio, el tipo se sitúa en el 4%.
2. Ampliación de capital, que va a suscribir dicho socio, por 100.000 euros.
3. Reparto de dividendos al socio por importe de 6.000 euros.
4. Además, este socio ha prestado a la sociedad servicios profesionales, cuya cuantía asciende a 180.000 euros.

Al plantearse si dichas operaciones deben incluirse o no en el cómputo de las operaciones con partes vinculadas, a los efectos de las obligaciones de documentación previstas en la LIS y en el RIS, procede considerar lo siguiente:

- La valoración de las dos operaciones societarias 2 y 3 debe hacerse a valor de mercado, tanto en sede de la sociedad participada como en sede del socio, en virtud del principio de especialidad (norma específica, frente a norma general de operaciones vinculadas), conforme a los criterios del artículo 17.4 de la LIS, por lo que no les resultan de aplicación a ninguno de los dos supuestos las obligaciones de documentación previstas en el RIS.
- Para las otras dos operaciones, el préstamo (1) y los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad (4), la empresa X queda eximida de la obligación de documentarlas, ya que el valor de mercado de la contraprestación total pactada (los intereses totales del préstamo que ascienden a $200.000 \times 4\% = 8.000$ €, y los servicios prestados, 180.000 €, valorados a valor de mercado, durante el ejercicio) no supera el importe de 250.000 euros durante el ejercicio. Recuérdese que, a los efectos de la contraprestación del préstamo, no deben tenerse en cuenta ni el principal ni las cantidades reembolsadas.

Por tanto, en este caso, como no hay obligación de documentación, no hay obligación de declaración en el modelo 232, ya que las operaciones que deben computar como vinculadas son de carácter general y el importe total de la contraprestación de las mismas no excede de 250.000 euros.

En este sentido, puede verse la Consulta V1263/2011, de 20 de mayo (NFC041508), en la que se aclara qué operaciones computan y cuáles no para determinar el importe a los efectos de establecer los límites de las obligaciones de documentación y, por lo tanto, de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS.

También puede verse la Consulta V0767/2011, de 24 de marzo (NFC040801), en la que se aclara que, a los efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación (y por lo tanto, de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS), en el caso de préstamos, solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

CONCLUSIÓN

Respecto de los apartados 4, 6 y 7, hay obligación de documentar de forma específica; por tanto, si hay obligación de documentar, también hay obligación de declarar tales operaciones en el modelo 232, tal y como se ha expuesto. También hay obligación de declarar aunque no de documentar en los casos 1 y 3.

No obstante, y en relación con tales obligaciones de documentación, la misma es muy simplificada si la empresa tiene la consideración de reducida dimensión en el ejercicio en el que realizan las operaciones vinculadas y, por tanto, la empresa podrá presentar el anexo V del modelo 200, cuya documentación se entenderá elaborada a estos efectos al cumplimentar las casillas que se establecen en el citado anexo, para dar una información que es muy similar a la dada en el modelo 232, cuyo detalle es:

ANEXO V
DOCUMENTO NORMALIZADO
Formulario documentación específica operaciones con personas o entidades vinculadas
incluidas en el ámbito de aplicación del art. 101 LIS (art. 16.4 RIS)

Identificación	Ejercicio
Identificación del obligado tributario: NF <input type="text"/> Razón social/Apellidos <input type="text"/> Nombre <input type="text"/> Calle/Plaza/Rda. <input type="text"/> Nombre de la vía pública <input type="text"/> Número <input type="text"/> Escalera <input type="text"/> Piso <input type="text"/> Puerta <input type="text"/>	Ejercicio <input type="text"/> Periodo impositivo <input type="text"/> DEL <input type="text"/> AL <input type="text"/> Tipo de ejercicio <input type="checkbox"/>

Declare separadamente las operaciones de ingreso o gasto, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada agrupadas según su naturaleza siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. Se incluirán en registros distintos las operaciones de distinto tipo y las operaciones de la misma naturaleza pero que utilicen métodos de valoración diferentes.

Persona o entidad vinculada: NF <input type="text"/> F/J <input type="text"/> Apellidos / Razón social (persona o entidad vinculada) <input type="text"/> Nombre <input type="text"/> Calle/Plaza/Rda. <input type="text"/> Nombre de la vía pública <input type="text"/> Número <input type="text"/> Escalera <input type="text"/> Piso <input type="text"/> Puerta <input type="text"/> Código provincia <input type="text"/> País <input type="text"/>					
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border-bottom: 1px solid black;">Tipo vinculación</td> <td style="width: 20%; border-bottom: 1px solid black;">Ingreso (I) Pago (P)</td> <td style="width: 20%; border-bottom: 1px solid black;">Método valoración</td> <td style="width: 20%; border-bottom: 1px solid black;">Importe operación</td> <td style="width: 20%; border-bottom: 1px solid black;">Naturaleza de la operación</td> </tr> </table>	Tipo vinculación	Ingreso (I) Pago (P)	Método valoración	Importe operación	Naturaleza de la operación
Tipo vinculación	Ingreso (I) Pago (P)	Método valoración	Importe operación	Naturaleza de la operación	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%; border-bottom: 1px solid black;">Otras características de la operación</td> <td style="width: 40%; border-bottom: 1px solid black;">Valor o intervalo de valores</td> </tr> </table>	Otras características de la operación	Valor o intervalo de valores			
Otras características de la operación	Valor o intervalo de valores				

ANEXO

PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes (art. 18.2 de la LIS):

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

La norma establece dos precisiones:

- En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 %. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
- Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

LAS MUJERES TOMAN EL MANDO: UN ESTUDIO DE LAS EMPRESAS LÍDERES EN SOSTENIBILIDAD

David Blanco Alcántara

Profesor de la Universidad de Burgos

José María Díez Esteban

Profesor titular de la Universidad de Burgos

Óscar López de Foronda

Profesor titular de la Universidad de Burgos

Luis Miranda Sanz

Profesor de la Universidad de Burgos

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

El presente trabajo analiza la presencia de mujeres en el comité de sostenibilidad del consejo de las principales empresas europeas. Cuando las mujeres lideran las políticas de responsabilidad social, el consejo de administración se orienta en mayor medida a un enfoque *stakeholder* y facilitan su incorporación en prestigiosos índices de sostenibilidad, como el Dow Jones Sustainability Index (DJSI), convirtiéndose por tanto en una de las empresas líderes en esta materia. De este modo, la inclusión de mujeres e independientes, así como la existencia de un comité de sostenibilidad, se considera crucial para ser una de las mejores empresas que lideren internacionalmente las políticas de responsabilidad social corporativa.

El estudio se realiza para una muestra de 486 grandes empresas europeas cotizadas pertenecientes al StoxxEurope 600 en 2011, año de la creación de los Principios Rectores de la ONU para las empresas en acciones de sostenibilidad y derechos humanos. Nuestros resultados demuestran que solo la presencia de consejeros independientes en el consejo no garantiza la pertenencia de la empresa en el DJSI, pero la existencia en el consejo de un comité específico liderado por mujeres tiene una influencia positiva que, en último término, consigue aumentar el valor de la compañía.

Palabras clave: comité de sostenibilidad; consejeros independientes; responsabilidad social corporativa; mujeres; creación de valor.

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

WOMEN TAKE THE LEAD: A STUDY OF LEADING SUSTAINABILITY COMPANIES

David Blanco Alcántara
José María Díez Esteban
Óscar López de Foronda
Luis Miranda Sanz

ABSTRACT

The paper analyzes the presence of women in CSR board Committee of the main European companies. When women lead the CSR policies, the board of the company follows better an stakeholder approach and facilitate their inclusion in the prestigious sustainable indexes as the Dow Jones Sustainability index (DJSI) becoming one of the top companies in terms of CSR actions. In this way, the inclusion of women and independent as well as the existence of a sustainability committee is considered crucial to be one of the best-in-class companies that leads the sustainability policies.

We make the study for a sample of 486 large European listed companies belonging to the Stoxx-Europe-600 in 2011, year of the creation of the UN Guiding Principles on Business and Human Rights for multinationals. Our results show that only the presence of independent directors on board does not guarantee the DJSI belonging of the firm, but the existence of a CSR Committee leading by women directors has a positive influence and also creates firms value.

Keywords: sustainability committee; independent directors; corporate social responsibility; women; value creation.

Sumario

1. Introducción
2. La independencia del consejo y la presencia de la mujer en las empresas líderes en sostenibilidad
 - 2.1. Los consejeros independientes y las políticas de RSC en las grandes empresas europeas
 - 2.2. El papel de la mujer en el consejo de las empresas líderes en sostenibilidad
3. Muestra, modelo y metodología
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Modelo y metodología
4. Resultados
 - 4.1. Resultados descriptivos
 - 4.2. Resultados explicativos
5. Conclusión y discusión

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

«La paridad profesional debería formar parte de la política de responsabilidad social corporativa de las empresas». Quien se expresa de esta forma tan rotunda es Ana María Llopis, presidenta del consejo de administración de DIA, y una de las directivas más destacadas y populares de nuestro país. Además, Llopis es consejera en la empresa financiera francesa Société Générale, donde las mujeres ocupan el 38% de los puestos del consejo de administración y que representa un referente en cuanto a políticas de igualdad. Sin embargo, en el consejo de administración de DIA que preside Llopis, únicamente el 20% de los miembros son mujeres, lo que demuestra que aún existe un largo camino por recorrer al respecto.

Es innegable que en los últimos años se ha producido un gran avance en la presencia de las mujeres en los consejos de administración de las grandes empresas, a la vez que se avanzaba en políticas de igualdad en muchos otros ámbitos. Los Códigos de Buen Gobierno en Europa y en el resto del mundo en general han ayudado en este sentido, llegando a recomendar que la presencia de las mujeres en el consejo de administración alcance un 30% y hasta un 40%. En la actualidad, hay mujeres presidiendo el consejo de administración en empresas como IBM, Pepsico o Yahoo! En España seguramente el caso más conocido sea el del Banco Santander, en el que una mujer, Ana Patricia Bot n, ocupa la presidencia del consejo. Además, en el caso del Banco Santander, el 40% de los miembros del consejo son mujeres.

Otra empresa que se caracteriza por una elevada presencia de mujeres en el seno del consejo de administración es Abertis, que en los últimos años ha ido aumentando el número de consejeras; llegando a representar un porcentaje igual o superior al 40%.

En el caso de las empresas europeas, podemos fijarnos en la francesa L'Oreal, cuyo consejo de administración está formado por más de un 35% de mujeres. Entre estas mujeres tiene especial relevancia Françoise Bettencourt, hija de Liliane Bettencourt, propietaria del grupo de cosmética. Además de miembro del consejo de administración de L'Oreal desde 1997, es miembro del Comité de Estrategia y del Comité de Desarrollo Sostenible.

Sin embargo, no nos engañemos, estas recomendaciones est n aún lejos de ser cumplidas por muchas empresas. Y esto no ocurre solo en los puestos de responsabilidad y en los consejos de administración de las empresas, sino en muchos otros ámbitos de la sociedad. Así, por ejemplo, menos del 20% de los puestos directivos en laboratorios y centros de investigación est n ocupados por mujeres.

Por ello, más allá de las recomendaciones y las cuotas, es necesario que en las empresas se refleje el cambio cultural y sociológico que ya se observa en otros ámbitos de nuestra sociedad. Es necesario un verdadero cambio en la cultura empresarial que apueste por la diversidad a lo largo de

toda la organización, empezando en el propio consejo de administración. Por esta razón, la cuestión de la presencia de las mujeres en el consejo de administración está tan relacionada con la política de responsabilidad social corporativa (RSC) de nuestras empresas. La participación de las mujeres en el consejo es una manera de mostrar y de demostrar al conjunto de la sociedad el compromiso de la empresa con el género y la diversidad de sus grupos de interés. Pero ello solo será posible desde la interiorización de una cultura empresarial en favor de la inclusión y la participación igualitaria de la mujer.

Por tanto, la importancia de la presencia de las mujeres en los consejos de administración de las empresas va más allá de las cuotas, de las recomendaciones de buen gobierno o incluso de una cuestión de elemental igualdad. La presencia de las mujeres en los órganos de gobierno garantiza la orientación del mismo hacia todos los grupos de interés y ayuda, por ello, a que la empresa sea mejor y cumpla su función social en el triple ámbito de la RSC: económico, social y medioambiental. El respeto de la igualdad y la diversidad favorece la apertura de la empresa a su entorno y contribuye a conseguir y aumentar la legitimidad ante sus grupos de interés. Así, la igualdad de oportunidades se sitúa en el contexto de la responsabilidad social de las empresas como una fuente de oportunidades y elemento esencial para las empresas. Esta igualdad no debe ser vista solo como igualdad de género, sino como una auténtica e integral igualdad de oportunidades para todas las personas y grupos que forman parte de la empresa.

Al respecto, resulta de vital importancia que la presencia de la mujer en la empresa forme parte de las políticas de RSC de la empresa y no tanto, y solo, de iniciativas legislativas, que tratando de proteger a las mujeres, pueden llegar a dificultar el acceso de la mujer a la empresa.

En relación con el ámbito de la RSC, desde los años noventa ha habido un interés constante en los principales países desarrollados por establecer principios, recomendaciones e incluso normas de obligado cumplimiento a los consejos de administración de las empresas con el fin de evitar los excesos de la dirección hacia la consecución de beneficios privados con la permisividad, en muchos casos, de los grandes accionistas.

También han surgido los códigos voluntarios de conducta que incluyen el gobierno corporativo como parte de un programa de responsabilidad social de las empresas más grandes, por ejemplo, las normas dentro de la Global Reporting Initiative y el Pacto Mundial de Naciones Unidas. Dichos informes abogan, en líneas generales, por proponer mejores formas de supervisión de la actuación directiva, por orientar la empresa no solo a los intereses de los principales accionistas sino también a los de los minoritarios. Y para todo ello, ofrecen como recomendación estrella la de aumentar la presencia de consejeros independientes que no se dejen dominar por la dirección y que alienten a tomar decisiones encaminadas al interés de más grupos de interés. De alguna manera, aunque no suficientemente, estos consejeros independientes pueden representar a los que no tienen voz en el consejo, es decir, a todos los partícipes de la organización que eran convidados de piedra y directamente ignorados por el consejo de administración.

En España, el último código de buen gobierno corporativo para empresas cotizadas recomienda que un 30% de los consejeros sean mujeres en 2020. Y si no lo son deberán explicar cuál es el motivo.

Junto a ello, las directrices de gobierno en los principales países desarrollados mencionadas en el artículo y recientes estudios (AYUSO y ARGANDOÑA, 2007; CARTER *et al.*, 2007; BRUNZELL y LILJEBLOM, 2014, entre otros) señalan que una mayor representación de las mujeres y de otras minorías en los consejos de administración refleja mejor el género y la diversidad de sus empleados, clientes y otros grupos de interés. Si bien, en este trabajo, no se pretende abordar la reciente investigación en relación con el género de los consejeros, la cual ha sido muy fructífera en los últimos años. El objetivo que en estas líneas se persigue es analizar, más que un problema de igualdad, la riqueza que supone la participación de mujeres en los órganos de gobierno de las empresas (DEL BRÍO y DEL BRÍO, 2009).

El trabajo persigue analizar la presencia de la mujer en el consejo de las grandes empresas europeas que pretenden ser líderes en sostenibilidad y que, por tanto, deben, en primer lugar, preocuparse por la participación de las mujeres en los órganos de gobierno y ampliar con ello la orientación del consejo hacia importantes grupos de interés y un modo muy adecuado, por tanto, de que la empresa, desde la cúspide de gobierno, construya sociedad (CAMACHO *et al.*, 2013; GONZÁLEZ, 2010).

A su vez, si queremos estudiar la influencia de la presencia de las mujeres en el consejo de administración de las empresas líderes en sostenibilidad, debemos definir algún parámetro o indicador que nos señale las empresas con las mejores prácticas en RSC. Para ello utilizaremos como indicador la inclusión de las grandes empresas en algún índice de sostenibilidad (Dow Jones Sustainability Index, en adelante DJSI).

Este estudio contribuye a la literatura sobre RSC y gobierno corporativo, considerando la importancia de un comité de sostenibilidad bien equilibrado y con una presencia significativa de mujeres entre sus miembros, como mecanismo para orientar las acciones de gestión en materia de RSC, que permitan cumplir los requerimientos exigidos para ser incluido en los índices bursátiles de sostenibilidad y, de esa manera, reducir los problemas de gobierno corporativo.

El resto del artículo se estructura de la siguiente manera. En el siguiente epígrafe se abordará con mayor atención el marco teórico, dando lugar a nuestras hipótesis. En el epígrafe 3 se expone la muestra y metodología, exponiendo así mismo nuestras variables y modelo. Los resultados, descriptivos y explicativos de nuestro trabajo se evidencian en el epígrafe 4. Y, finalmente, en el epígrafe 5 se encuentra la conclusión y discusión.

2. LA INDEPENDENCIA DEL CONSEJO Y LA PRESENCIA DE LA MUJER EN LAS EMPRESAS LÍDERES EN SOSTENIBILIDAD

2.1. LOS CONSEJEROS INDEPENDIENTES Y LAS POLÍTICAS DE RSC EN LAS GRANDES EMPRESAS EUROPEAS

Los índices bursátiles de sostenibilidad son indicadores que seleccionan a empresas que cumplen con unos determinados criterios de RSC. Las empresas encargadas de elaborar estos ín-

dices seleccionan, entre las grandes compañías, a las mejores empresas en aspectos tales como gobierno corporativo, código de conducta, respeto al medio ambiente, relación con grupos de interés o defensa y apoyo de los derechos humanos.

Muchas empresas consideran que la participación en la evaluación de los índices de sostenibilidad conduce al reconocimiento externo de sus esfuerzos y les ayuda a identificar las formas de mejorar sus estrategias de sostenibilidad. La sostenibilidad debe ser un compromiso de toda la empresa y esto implica que el consejo de administración y los distintos órganos de gestión y gobierno sean los que lideren e impulsen las políticas de RSC. En este caso, el comité de RSC o sostenibilidad juega un papel importante para conseguir la inclusión de la empresa en el índice de sostenibilidad y, también, para evitar que su existencia se pueda interpretar como una cortina de humo en la que solo se busca aparentar ser socialmente responsable.

En la actualidad, la importancia de las políticas de RSC y, sobre todo, el interés de muchas empresas importantes por formar parte de esos índices de sostenibilidad de prestigio, para atraer a potenciales inversores, obliga al consejo de administración a centrarse en la estrategia de la RSC como una de las políticas clave de la empresa. En consecuencia, muchas empresas multinacionales deciden crear Comités de RSC¹, al mismo nivel que el comité de auditoría, trabajadores o posibles candidatos (COLLIER y ESTEBAN, 2007). Dichos comités están formados por directivos que adoptan decisiones encaminadas a cumplir los requisitos establecidos por los principales índices de sostenibilidad en los mercados de capitales (JANSSON, 2005). Estos requisitos varían según los distintos índices pero siempre tienen como elemento principal el estudio, al menos, de aspectos tales como las condiciones laborales, el desarrollo del capital humano y la mejora del entorno social.

En 1999 Dow Jones publicó el primer índice de sostenibilidad en el que incluyó inicialmente al 10% de las empresas con mejor desempeño ambiental y social. El año siguiente salió el FTSE4GOOD de la Bolsa de Londres y desde entonces las principales bolsas de todo el mundo han publicado versiones propias de índices de sostenibilidad.

Pero no se trata de un fenómeno solo de grandes potencias. En 2005, la Bolsa de Brasil publicó el ISE de MB&FBovespa y en 2011 la Bolsa de México presentó el IPC Sustentable formado por las 23 empresas mejor calificadas del país en cuestiones de gobierno corporativo, responsabilidad social y medio ambiente. Y, ese mismo año, la Bolsa de Comercio de Santiago elaboró a propuesta de Morgan Stanley Capital International (MSCI) un índice propio para las empresas chilenas en el mismo sentido que los anteriormente creados en México y Brasil.

Así, se observa como la preocupación y foco de atención en la sostenibilidad es un fenómeno globalizado. Si bien, y aun destacando la existencia de estos múltiples índices de sostenibili-

¹ La forma de nombrar el comité dedicado a la RSC puede variar entre las empresas del Stoxx Europe 600. Los nombres más comunes son: el Comité de Sostenibilidad o el Comité de RSC. El análisis de las funciones del comité podrá evitar cualquier posibilidad de confusión.

dad, se debe señalar que el DJSI es el que se puede considerar como el primer y principal índice de sostenibilidad a nivel mundial y el de mayor prestigio. Por ello, será el índice de referencia utilizado en este trabajo.

En el DJSI las empresas deben acreditar que sus modelos de gobierno y gestión en asuntos extrafinancieros o de sostenibilidad están entre los mejores del mundo. Para el análisis y estudio se envía un extenso cuestionario² a las empresas que están interesadas. Los datos del cuestionario se comprueban y cotejan con informes publicados en la compañía, noticias y entrevistas con directivos y otros *stakeholders*.

La inclusión de las empresas en un índice como el DJSI puede conducir a un reconocimiento externo hacia las empresas, además de servir como una herramienta efectiva para mejorar la sostenibilidad de las empresas (ANDREU y FERNÁNDEZ, 2011). Y, más en profundidad, en mejorar los derechos humanos de los trabajadores de sus empresas pues precisamente los criterios que versan sobre las condiciones laborales, el desarrollo del capital humano y la mejora en el entorno social es uno de los tres pilares requeridos para que las empresas puedan formar parte de un índice de sostenibilidad (ELKINTONG, 1999).

Estos índices de sostenibilidad sirven como referencia para los inversores que integran consideraciones de sostenibilidad en sus carteras y proporciona una plataforma efectiva para las empresas que quieren adoptar las mejores prácticas sostenibles en los mercados de capital (HAGSTRÖM *et al.*, 2010). Para la elaboración del índice se sigue un enfoque mejor en su clase, incluyendo solo las empresas que cumplan con una lista completa de criterios de sostenibilidad a un nivel mejor que la mayoría de sus compañeros. Este planteamiento, de ser el mejor en su categoría, garantiza una vibrante competencia entre las empresas: para que una empresa sea seleccionada o permanezca en el índice, debe intensificar continuamente iniciativas de sostenibilidad.

Así, tal y como hemos comentado, apoyarse en estos índices es un elemento más de ayuda y de certificación de que las políticas de RSC de la empresa son reales y efectivas, y que no se trata de una simple «fachada». Por ello, es muy importante que el índice de sostenibilidad elegido (en nuestro caso, el DJSI) sea de reconocido y acreditado prestigio. Es decir, pertenecer al DJSI sirve como aval para las empresas respecto a sus políticas en RSC. A partir de aquí estamos en disposición de formular las hipótesis de nuestro modelo.

Habitualmente se recomienda la inclusión de consejeros independientes en el consejo de administración para la labor de vigilancia de los directivos y de salvaguarda de los intereses del resto de grupos de interés de la empresa. En la medida en que la empresa se preocupa por los intereses de otros grupos, se considera también que es positiva la presencia de consejeros independientes para una mejora en las políticas de RSC, aunque no existen evidencias empíricas inequívocas al respecto (AYUSO y ARGANDOÑA, 2007).

² Se puede acceder al cuestionario a través de la web <<http://www.robecosam.com/images/sample-questionnaire-1.pdf>>.

Así las cosas, puede ser importante la existencia de consejeros independientes en el consejo de administración para conseguir la inclusión de la empresa en el DJSI, que a su vez nos avala la existencia de buenas prácticas en materias de RSC. Y más aún sería importante que esos consejeros independientes se ocuparan en concreto de las políticas de RSC, a través de la existencia de un comité de RSC.

En consecuencia, formulamos estas dos hipótesis de la siguiente manera:

Hipótesis 1: *Una mayor presencia de consejeros independientes en el consejo de administración se relaciona positivamente con la presencia de la empresa en el DJSI.*

Hipótesis 2: *La existencia de un comité de RSC en el consejo de administración se relaciona positivamente con la presencia de la empresa en el DJSI.*

2.2. EL PAPEL DE LA MUJER EN EL CONSEJO DE LAS EMPRESAS LÍDERES EN SOSTENIBILIDAD

Estudios de finales de siglo proponían que, específicamente en cuestiones relacionadas con la RSC, una consejera podía tener, en general, una mayor sensibilidad que permitiera aportar más humanidad a las decisiones tomadas por el consejo suponiendo que podría facilitar, a su modo, la orientación de cada problema empresarial enfocándolo hacia las personas implicadas dando soluciones más humanas (IBRAHIM y ANGELIDIS, 1994; BRADSHAW y WICKS, 2000).

Asumir la propuesta de estas investigaciones supondría una forma de estereotipar roles en la mujer y de generalizar excesivamente su comportamiento. Esta postura no representa la realidad social actual y acaba, en muchos casos, encasillando a las mujeres pues se espera, de antemano, que cumplan unas expectativas ya fijadas.

Así, el estudio de BRUNZELL y LILJEBLOM (2014) pone de manifiesto que, para una muestra de empresas nórdicas que cotizan, la percepción de los presidentes varones de consejos de administración hacia la representación de la mujer es la de cumplir esa presunta función y, de hecho, ocuparían un puesto con la intención de desarrollar una eficiente labor que en muchos casos no se haría. Es quizá una visión relativamente clasista de la sociedad la que subyace detrás de la propuesta del reparto de funciones entre el hombre y la mujer que puede resultar muy reduccionista (DE ANCA y ARAGÓN, 2007).

Más allá de la percepción que el gerente o el presidente del consejo varón pueda tener sobre el papel de la mujer, es indudable que la representatividad femenina en el consejo, y no única y exclusivamente en el comité de RSC sino también en otros como el de auditoría o el de remuneración, facilita cumplir mejor con un enfoque *stakeholder* abierto a todos los grupos de interés pues la diversidad permite el acceso de la mujer a los puestos de gobierno de la empresa (ESTEBAN, 2007). Sería, en cierto modo, una forma directa de preocuparse por la participación de las mujeres en los órganos de gobierno que amplía la orientación del consejo hacia importantes gru-

pos de interés y un modo muy adecuado, por tanto, de que la empresa, desde la cúspide de gobierno, construya sociedad (CAMACHO *et al.*, 2013; GONZÁLEZ, 2010).

De este modo, otros colectivos deberían asimismo tener su representación en el consejo según el entorno social más cercano en el que cada empresa opere pues deberían ser los grupos de interés más próximos los primeros en participar de la orientación del consejo hacia políticas de RSC (MITCHEL *et al.*, 1997).

La presencia de la mujer en el comité de RSC no debe ser considerada para asumir un rol fijado de antemano con base en un estereotipo que considere de forma simple y muy general que ellas pueden ser más sensibles hacia los problemas sociales. Se trata, más bien, de plantear la hipótesis de forma somera, como queda reflejada en líneas posteriores (hipótesis 3 y 4), indicando que su presencia cumple con un enfoque del consejo abierto a los *stakeholders* más próximos y a que el comité de RSC y el consejo en general refleje en sí mismo el modelo de construcción de sociedad que se pretende alcanzar al adoptar políticas socialmente responsables (CANALS, 2010; FREEMAN, 1984; KELLY y WHITE, 2009; FREEMAN *et al.*, 2012). De hecho, los índices de sostenibilidad valoran positivamente este hecho, incluyendo el dato de número de mujeres en el consejo de administración en el cuestionario que deben completar las empresas para valorar su inclusión en el DJSI.

Por lo tanto, formulamos la siguiente hipótesis:

Hipótesis 3: *Una mayor presencia de mujeres en el comité de RSC se relaciona positivamente con la presencia de la empresa en el DJSI.*

Al hilo de lo anterior, estudios como el de FACCIO *et al.* (2016) demuestran que, para una muestra de grandes empresas europeas, cuando el CEO es una mujer, la compañía tiene menor apalancamiento, los ingresos son menos volátiles y hay una mayor probabilidad de sobrevivir que las empresas dirigidas por CEO masculinos. Y explican que se debe a una menor asunción de excesivos niveles de riesgo por la empresa. En línea con el argumento de FACCIO *et al.* (2016), aunque no centrado exclusivamente en la figura del CEO, consideramos que un consejo más diverso en género puede crear más valor, ya que supone una mejor valoración en los mercados. Esta creación de valor puede ser debida a una reducción de costes de agencia al ampliar o incorporar el modelo *stakeholder* lo que, a su vez, puede generar, como hacíamos referencia dado que los índices de sostenibilidad lo tienen en cuenta, en una mejor y más efectiva orientación a la RSC que cree valor.

Pero esto será posible únicamente si no es debido a una imposición legal pues en ese caso el enfoque *stakeholder* no es creíble. Es lo que puede suceder en los países en los que se aplican cuotas de mujeres que por ley deben estar en el consejo³. De hecho, AHERN y DITTMAR (2012)

³ Este argumento exigiría un estudio legislativo para comprobar si la presencia de mujeres recogida por la variable que se muestra en este artículo corresponde a imposiciones legales. Se trata, por tanto, de una posible limitación de nuestro trabajo, pero que deriva en una futura línea de investigación.

evidencian que la introducción de cuotas mínimas de mujeres en el consejo por ley en Noruega condujo a un aumento en seis veces las adquisiciones de las empresas y a un deterioro del rendimiento en las empresas que cotizan en bolsa en este país.

De este modo, podemos plantear la siguiente hipótesis:

Hipótesis 4: *Una mayor presencia de mujeres en el comité de RSC mejora el gobierno corporativo y crea valor en la empresa.*

3. MUESTRA, MODELO Y METODOLOGÍA

3.1. MUESTRA

Para la elaboración de nuestro estudio partimos del índice Stoxx Europe 600. Este índice comprende las 600 empresas europeas mayores en capitalización bursátil del capital flotante y representan a las mayores compañías de Europa en cada uno de los 18 supersectores, tal y como son definidos en la clasificación ICB (*Industry Classification Benchmark*). A partir de este índice, y de esas 600 empresas, se eliminan las pertenecientes al sector bancario (50 empresas), servicios financieros (30 empresas) y aseguradoras (33 empresas) debido a las grandes diferencias que presentan estas en sus cuentas respecto al resto de empresas. De esta forma, nuestra muestra se reduce a 487 empresas, para las cuales se busca la información de los estados financieros (balance y cuenta de resultados), obteniendo dicha información en la base de datos Thomson ONE⁴. Consecuencia de la falta de información para una de las empresas de la muestra, finalmente son 486 las que forman nuestra muestra final. A continuación, haciendo uso de los informes de gobierno de cada una de esas 486 empresas, se obtiene la información relativa a la composición del consejo de administración y, en su caso, del Comité de Sostenibilidad.

Por tanto, nuestra muestra final queda comprendida por 486 empresas que, perteneciendo al índice Stoxx Europe 600, no son de los sectores bancario, servicios financieros ni aseguradoras, y que se dispone de su información financiera (estados contables) en la base de datos Thomson ONE, cumplimentado la información relativa al consejo de administración por medio de los informes de gobierno de cada una de ellas. El estudio está realizado para finales de 2011, momento en el que se aprobaron en el seno de Naciones Unidas los principios rectores sobre empresas y derechos humanos.

En la **tabla 1** se puede observar la distribución de nuestra muestra por país y sector, estando indicado el porcentaje entre paréntesis.

⁴ Amadeus es un producto de Bureau van Dijk Electronic Publishing y facilita cuentas anuales estandarizadas de empresas de toda Europa.

Tabla 1. Distribución de las empresas de la muestra por países y sectores

Sector	Países														Total	%			
	AT	BE	CH	DE	DK	ES	FI	FR	GB	GR	IE	IT	IU	NL			NO	PT	SE
Automobiles & Parts				6			1	4	1			2						14	2,88%
Basic Resources	1	1		3		1	4	2	13		1	1	1		1		3	32	6,58%
Chemicals		2	3	8			1	3	3					2	1			23	4,73%
Construction & Materials	1		3	3	1	5	1	5	1	1	1	1		1		3		26	5,35%
Food & Beverages		1	3	1	1	1		2	5	1	2	2	4	2				25	5,14%
Healthcare		1	8	5	6	1	1	3	5	1	1		1			3		35	7,20%
Industrial Goods & Services ..	1	1	8	9	2	3	5	15	32	1	1	3	6		1	9		96	19,75%
Media		1		3		1	1	9	9		1	1	2	1	1	1		30	6,17%
Oil & Gas	1				1	2	1	4	10	1	1	2	2	2	7	1	1	33	6,79%
Personal & Household Goods			2	4	1			6	8		2	2	1			5		29	5,97%
Real Estate	1	1	2				5	5	8				3			2		22	4,53%
Retail		2	2	2		1	1	3	10				1	1	1	1		24	4,94%
Technology			2	6		1	1	6	5		1	1	1				1	24	4,94%
Telecommunications	1	2	1	1	1	1	1	1	5	1	1	1	1	1	1	2		21	4,32%
Travel & Leisure			1	1		1		3	13	1	2							21	4,32%
																			.../...

Sector	Países														Total	%		
	AT	BE	CH	DE	DK	ES	FI	FR	GB	GR	IE	IT	LU	NL			NO	PT
.../...																		
Utilidades	1			2		6	1	4	9	1		5				2		31
Total general	7	12	34	54	13	24	19	75	137	4	9	21	2	25	13	6	31	486
%	1,44 %	2,47 %	7 %	11,11 %	2,67 %	4,94 %	3,91 %	15,43 %	28,19 %	0,82 %	1,85 %	4,32 %	0,41 %	5,14 %	2,67 %	1,23 %	6,38 %	100 %

La clasificación sectorial corresponde a la clasificación ICB (Industry Classification Benchmark), utilizada en el Stoxx Europe 600. La leyenda de los países es: AT, Austria; BE, Bélgica; CH, Suiza; DE, Alemania; DK, Dinamarca; ES, España; FI, Finlandia; FR, Francia; GB, Reino Unido; GR, Grecia; IE, Irlanda; IT, Italia; LU, Luxemburgo; NL, Países Bajos; NO, Noruega; PT, Portugal; SE, Suecia. La columna y fila % recoge los porcentajes totales de empresas pertenecientes al sector o país, respectivamente, respecto al total de empresas.

Como se puede observar, el sector con una destacada mayor concentración de empresas es *industrial goods & services*, con 96 empresas (19,75% del total de empresas); y, en lo relativo a países, se observa como Reino Unido es el país que más empresas aporta a la muestra, concretamente 137 (28,19% del total de empresas), de forma que más de una cuarta parte de las empresas más grandes de Europa se sitúan en Reino Unido. Vemos que si sumamos los porcentajes de Reino Unido, Francia y Alemania obtenemos que representan un 54,73 %, algo más de la mitad de las empresas más grandes a nivel europeo.

Otro análisis que nos interesa mostrar es cómo se distribuye nuestra muestra en función de si las empresas poseen Comité de Sostenibilidad y/o pertenecen al índice de sostenibilidad DJSI. Así, en la siguiente tabla (**tabla 2**), se puede observar la distribución por países de las empresas que tienen o no Comité de Sostenibilidad y las empresas con presencia o no en el DJSI. Se advierte que, en total, son 125 las empresas que poseen Comité de Sostenibilidad, valor que prácticamente coincide con las que pertenecen al DJSI, 124 empresas. En un primer momento, y dada la práctica coincidencia en número, se podría pensar que quizás toda aquella empresa que establece un Comité de Sostenibilidad pertenece al DJSI.

Tabla 2. Distribución de las empresas por países en función de que posean Comité de Sostenibilidad y/o pertenezcan al índice de sostenibilidad DJSI

País	Comité			Índice		
	Sí Comité	No Comité	Total	Sí DJSI	No DJSI	Total
Austria	0	7	7	0	7	7
Bélgica	2	10	12	0	12	12
Suiza	9	25	34	8	26	34
Alemania	0	54	54	19	35	54
Dinamarca	0	13	13	4	9	13
España	7	17	24	16	8	24
Finlandia	2	17	19	7	12	19
Francia	31	44	75	14	61	75
Reino Unido	48	89	137	28	109	137
						.../...

País	Comité			Índice		
	Sí Comité	No Comité	Total	Sí DJSI	No DJSI	Total
.../...						
Grecia	0	4	4	1	3	4
Irlanda	2	7	9	1	8	9
Italia	7	14	21	11	10	21
Luxemburgo	1	1	2	1	1	2
Países Bajos	8	17	25	7	18	25
Noruega	4	9	13	2	11	13
Portugal	4	2	6	1	5	6
Suecia	0	0	31	4	27	31
Total	125	330	486	124	362	486

Para esclarecer esta cuestión la **tabla 3** recoge la distribución total cruzada de las empresas de nuestra muestra en función a estas dos variables: Comité de Sostenibilidad e índice DJSI.

Tabla 3. Distribución cruzada de las empresas en función a las variables comité e índice

	Empresas con Comité	Empresas sin Comité	Total
Incluidas en el DJSI	55	69	124
No incluidas en el DJSI	70	292	362
Total	125	361	486

Observamos en este caso como de las 125 empresas que tienen Comité de Sostenibilidad hay una mayoría (70) que no pertenecen al índice DJSI, mientras que 55 sí lo hacen. La misma interpretación es obtenida si se analiza el conjunto de las empresas que pertenecen al índice DJSI, donde de las 124 empresas que pertenecen a dicho Índice la mayoría (69) no poseen un Comité de Sostenibilidad. Por lo tanto, aunque en ese primer momento se pudiera pensar en esa relación entre tener Comité (125 empresas con Comité) y estar en el Índice (124 empresas están en el Índice), consecuencia de esa coincidencia en cifras, vemos con el análisis de la tabla cruzada que tener

Comité de Sostenibilidad no es garantía de estar en el índice DJSI. De hecho, así se desprende de la existencia de esas 69 empresas que aun no teniendo Comité de Sostenibilidad sí se encuentran incluidas en el índice DJSI.

Si bien es cierto, las empresas que están incluidas en el Índice tienen mayor probabilidad de tener Comité de Sostenibilidad (55 de 124) frente a las que no están incluidas en el Índice (70 de 362).

Este resultado obtenido respalda la necesidad de analizar cómo se configura el consejo de administración, y más en concreto el Comité de Sostenibilidad, para comprender su repercusión a la hora de formar parte del Índice y saber la verdadera orientación en materia de RSC, cuestión que desarrollaremos con más profundidad en el apartado de resultados mediante la aplicación de técnicas econométricas.

Lo que sí queda reflejado en esta tabla de variables cruzadas es la mayor coincidencia entre empresas sin Comité de Sostenibilidad y que no pertenecen al DJSI (292 empresas).

3.2. MODELO Y METODOLOGÍA

A continuación, y como paso previo y necesario para mostrar nuestro modelo y metodología, procederemos a la definición de las variables de las que se harán uso para conformar nuestro modelo y poder así contrastar las hipótesis planteadas en la anterior sección.

En primer lugar, definiremos nuestras variables explicativas y que guardan relación con el papel desarrollado por el consejo de administración. La variable (INDEP) es la proporción de consejeros independientes en el consejo de cada empresa. La variable (COMITE) es una variable ficticia que es igual a 1 si la empresa tiene un comité de RSC y 0 en caso contrario. Y la variable (MUJERES) mide el porcentaje de mujeres en el comité de RSC, en caso de existir, siendo 0 en caso de que la empresa no tenga dicho comité.

Nuestro modelo incluye también algunas variables de control. A pesar de que no son factores determinantes directos de acciones de RSC, estas variables proporcionan información importante que debe ser tenida en cuenta. Así, por un lado, con el objeto de corregir el tamaño del consejo de administración, se introduce dicha variable (LNCA) medida como el logaritmo neperiano del número de consejeros en la empresa. Y, por otro, se incluyen diversas medidas que son indicadores relevantes de la situación financiera de las empresas, aportando información sobre el tamaño, el endeudamiento y el valor de mercado, y que suelen explicar las decisiones adoptadas por los directivos. Así, el tamaño de la empresa queda recogido en la variable (LNAT), definida como el logaritmo neperiano de los activos totales (UDAYASANKAR, 2008; HOLDER-WEBB *et al.*, 2009). El endeudamiento se mide a través de la variable (END) y se define como el cociente entre recursos ajenos y activos totales. Y, por último, en cuanto a la medida de valor de mercado se hace uso del Market-to-Book (MB), definida como la relación entre el valor de mercado de las acciones (capitalización bursátil) y el valor contable de la empresa (valor contable de los recursos propios).

Por último, se presenta la variable (INDICE) que se trata de una variable ficticia que toma valor 1 si la empresa está incluida en el índice de sostenibilidad DJSI y 0 en otro caso. Esta variable será, como se explicará a continuación cuando se presente el modelo utilizado para contrastar nuestras hipótesis, nuestra principal variable a explicar.

Dado que el negocio internacional puede verse afectado por el entorno legal e institucional, tanto del país de origen de la empresa como del país en el que desarrolla sus actividades, también hemos fijado un conjunto de factores nacionales mediante un grupo de variables ficticias nacionales. Estas variables comprueban los efectos regionales o geográficos y la diversidad transnacional del gobierno corporativo en Europa. Así mismo, se incluyen, igualmente, variables *dummies* que recogen el efecto del sector.

Todas estas variables que acaban de ser expuestas son medidas anualmente en cada empresa, por lo que el modelo general, utilizado para contrastar las hipótesis H1, H2 y H3, se expresa como:

$$\begin{aligned} INDICE_{it} = & b_0 + b_1 INDEP_{i,t} + b_2 COMITE_{i,t} + b_3 MUJERES + b_4 MB_{i,t} + \\ & + b_5 LNAT_{i,t} + b_6 END_{i,t} + b_7 LNCA_{i,t} + b_i \text{Country dummies} + b_i \text{Sector} \\ & \text{dummies} + \eta_i + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (1)$$

Donde i representa la firma, t el periodo de tiempo, η_i es el término de efectos fijos de cada empresa o la heterogeneidad inobservable y constante, y $\varepsilon_{i,t}$ es el error estocástico utilizado para introducir posibles errores en la medición de las variables independientes y la omisión de variables explicativas.

Para contrastar la hipótesis 4 se emplea el modelo (1) sustituyendo la variable dependiente por la variable (MB), que aproxima una medida adecuada de creación de valor para la muestra de empresas, ya que todas ellas cotizan, e incorporando la variable (INDICE) como variable independiente.

Como se observará en el siguiente epígrafe, de resultados, para contrastar las hipótesis H1, H2 y H3 mediante el modelo expresado en la ecuación (1) planteado en líneas anteriores, debido a la naturaleza dicotómica de la variable dependiente, el método más adecuado es el análisis logit, que se basa en estimaciones de máxima probabilidad. Por lo tanto, en lugar de utilizar el coeficiente R^2 (ajustado), la evaluación de la bondad del ajuste se basa en la relación de máxima verosimilitud y en el porcentaje de predicciones correctas. Por tanto, empleamos el porcentaje de predicciones correctas que es bastante alto en todas las estimaciones. Sin embargo, en nuestro caso, la bondad de ajuste no es tan importante como la significación estadística de las variables explicativas en este tipo de modelo.

Referente a la hipótesis H4, recordemos como el modelo sufría variación en cuanto a la variable dependiente, siendo en este caso la variable (MB) e incorporando la variable (INDICE) como independiente. Así, la metodología utilizada en este caso será mínimos cuadrados ordinarios.

4. RESULTADOS

El análisis empírico se divide en dos etapas. En primer lugar, ofrecemos un análisis descriptivo para mostrar las principales características de nuestras variables mediante los principales estadísticos descriptivos y la realización de test de diferencias de medias, con el ánimo de ver posibles diferencias en la estructura del consejo y de la empresa que tuvieran su efecto en las políticas llevadas a cabo en la empresa en materia de responsabilidad social. En segundo lugar, contrastamos nuestras hipótesis mediante un análisis explicativo haciendo uso de la metodología explicada en el anterior apartado, con objeto de conocer esas relaciones entre la composición del consejo y su efecto en la orientación de las empresas hacia la RSC.

4.1. RESULTADOS DESCRIPTIVOS

En primer lugar, en el análisis descriptivo, vamos a proceder a mostrar los principales estadísticos –la media, la mediana, la desviación estándar y los valores mínimos y máximos– de las variables que hemos presentado con anterioridad y que se puede observar en la **tabla 4**.

Tabla 4. Estadísticos descriptivos

	Media	Mediana	Desviación típica	Mínimo	Máximo
INDEP	0.598	0.559	0.212	0	1
MB	3.633	2.534	7.495	-37.554	121.980
LNCA	2.349	2.398	0.333	1.099	3.045
LNAT	22.570	22.434	1.359	19.469	26.291
END	0.447	0.612	3.824	-83.540	3.484
MUJERES	0.050	0	0.137	0	0.75

Media, mediana, desviación típica, valor mínimo y máximo de las variables de las empresas incluidas en la muestra. INDEP es la proporción de consejeros independientes del consejo; MB es la relación entre el valor de mercado de las acciones y el valor contable de la empresa; LNCA es el logaritmo neperiano del número de consejeros de la empresa; LNAT es el logaritmo neperiano de los activos totales; END es el cociente entre recursos ajenos y activos totales; MUJERES es el porcentaje de mujeres en el comité de RSC.

Para una mayor comprensión sobre el efecto de nuestras variables en la posibilidad de pertenecer o no al Índice y de tener o no Comité de Sostenibilidad realizamos una comparación de medias. Así, estudiamos si existen diferencias entre las empresas incluidas en el DJSI y las no incluidas y las empresas con Comité y las que no tienen, para lo cual los valores de la media se dividen en dos grupos. La **tabla 5** también muestra que el p-valor o nivel máximo de significación rechaza la

hipótesis nula de igualdad de medias, de acuerdo con el test-T. El p-valor muestra claramente las diferencias significativas según la empresa tenga o no un comité de RSC. Las medias y la presencia de consejeros independientes son más altas en las empresas incluidas en el DJSI, y estas diferencias son significativas.

Tabla 5. Test de diferencias de medias

	Media INDICE			Media COMITE		
	No INDICE	INDICE	t-test p-value	No COMITE	COMITE	t-test p-value
INDEP	0.59	0.63	**	0.58	0.64	***
MB	4.02	2.51	**	3.43	4.21	
LNCA	2.31	2.47	***	2.32	2.43	***
LNAT	22.18	23.70	***	22.34	23.24	***
END	0.38	0.65		0.38	0.63	
MUJERES	0.03	0.12	***	0	0.20	***

INDEP es la proporción de consejeros independientes del consejo; MB es la relación entre el valor de mercado de las acciones y el valor contable de la empresa; LNCA es el logaritmo neperiano del número de consejeros de la empresa; LNAT es el logaritmo neperiano de los activos totales; END es el cociente entre recursos ajenos y activos totales; MUJERES es el porcentaje de mujeres en el comité de RSC. El valor del test-t es el máximo nivel de significación (p-valor) para rechazar la hipótesis nula de igualdad de medias entre ambas submuestras según el test-t paramétrico. ***, ** y * indican significación al 99 %, 95 % y el nivel de confianza del 90 %, respectivamente.

Se puede observar como nuestras variables de estructura del consejo de administración, porcentaje de independientes en el consejo (INDEP) y el porcentaje de mujeres en el Comité de Sostenibilidad (MUJERES) presentan diferencias significativas en sus medias, tanto en la opción de que la empresa pertenezca o no al Índice como en que la empresa presente o no Comité de Sostenibilidad. Las empresas pertenecientes al Índice presentan mayor porcentaje de independientes en el consejo y mayor porcentaje de mujeres en el Comité de Sostenibilidad, en términos medios. Y lo mismo sucede con las empresas que presentan Comité de Sostenibilidad.

Este análisis pone de relieve la importancia de analizar la composición y estructura del consejo de administración, pues como hemos detallado, en términos medios, las diferencias son significativas. Y recordemos como en el análisis de la muestra se detalló la necesidad de profundizar en ello pues ya se evidenció que el hecho de poseer un Comité de Sostenibilidad no era sinónimo de pertenecer al Índice. Así, en este análisis de medias se refleja como el hecho de una mayor presencia de mujeres, en término medio, sí representa una diferencia significativa a la hora de pertenecer a dicho Índice. De ahí, la relevancia de ahondar en este análisis mediante técnicas econométricas como haremos en el estudio explicativo, contrastando nuestras hipótesis.

4.2. RESULTADOS EXPLICATIVOS

La **tabla 6** muestra los principales resultados explicativos del análisis logit de la ecuación (1) que recoge nuestro modelo. Como se observa en dicha tabla, las estimaciones se pueden aceptar de acuerdo con la relación de probabilidad logarítmica. Llevamos a cabo estas regresiones a través del procedimiento de máxima verosimilitud. En estos casos, la principal medida de la bondad del ajuste es el porcentaje predicho correctamente. Los resultados indican que este porcentaje es bastante alto en todas las estimaciones. Como indicadores adicionales de bondad de ajuste, en la tabla 6 proporcionamos el coeficiente pseudo-R².

Tabla 6. Resultados de la estimación logit

	(1)	(2)
CONSTANTE	-25.986*** (3.210)	-26.464*** (3.190)
INDEP	1.200 (0.755)	1.303* (0.759)
COMITE	0.801** (0.326)	
MUJERES		2.923*** (0.920)
MB	-0.018 (0.027)	-0.020 (0.024)
LNAT	1.060*** (0.147)	1.082*** (0.147)
END	0.217 (0.907)	0.204 (0.907)
LNCA	0.137 (0.526)	0.110 (0.530)
		.../...

	(1)	(2)
.../...		
Variables <i>dummies</i> país	Sí	Sí
Variables <i>dummies</i> sector	Sí	Sí
Número de observaciones	486	486
Pseudo R ²	0.31	0.32
Índice de probabilidad	172.45	177.20
<p>La variable dependiente es la inclusión en el índice Dow Jones Sustainability Index (INDICE). INDEP es la proporción de consejeros independientes del consejo; COMITE es una variable <i>dummy</i> que recoge la existencia de un comité sostenible dentro del consejo de administración; MB es la relación entre el valor de mercado de las acciones y el valor contable de la empresa; LNCA es el logaritmo neperiano del número de consejeros de la empresa; LNAT es el logaritmo neperiano de los activos totales; END es el cociente entre recursos ajenos y activos totales; MUJERES es el porcentaje de mujeres en el comité de RSC. ***, ** y * indican significación al 99 %, 95 % y el nivel de confianza del 90 %, respectivamente.</p>		

El coeficiente de la variable (INDEP), que mide el porcentaje de consejeros independientes en el consejo de administración (tabla 6, columnas 1-2), es positivo y estadísticamente significativo solo cuando se introduce la variable (MUJERES), lo cual solamente nos permite aceptar nuestra primera hipótesis de forma parcial. Esta circunstancia puede responder al hecho de que la sola presencia de consejeros independientes en el consejo de administración no sea garantía suficiente de una verdadera orientación hacia la RSC.

El coeficiente de la variable (COMITE), que mide la existencia de un comité de RSC dentro del consejo, es positivo y significativo (tabla 6, columna 1). Este resultado sugiere que la existencia de un comité de sostenibilidad es un buen indicador de que el consejo podrá llevar a cabo acciones de RSC, con el objetivo de que la empresa se puede incluir en un índice de sostenibilidad como el DJSI, apoyando nuestra segunda hipótesis.

Sin embargo, en muchos casos y como se ha mostrado en líneas anteriores al realizar el análisis de la muestra y la comparación de medias en el estudio descriptivo, el hecho de contar con más consejeros independientes o con un Comité de Sostenibilidad solo sirve para legitimar otras políticas y acciones no socialmente responsables, no desprendiéndose necesariamente una relación directa entre estas variables de composición y estructura del consejo y una correcta orientación de la empresa hacia la RSC que en última instancia la conlleve estar incluida en un índice como pueda ser el DJSI. Por tanto, si deseamos saber las intenciones y la verdadera estrategia de RSC que sigue la empresa, debemos analizar la composición del comité de sostenibilidad. El coeficiente de la variable (MUJERES) es igualmente positivo y significativo lo que confirma que una mayor presencia de mujeres en el comité de RSC muestra que el consejo es el primero en cumplir con la función de preocuparse por los *stakeholders* y, verifica, con ello, la tercera hipótesis planteada.

En cuanto a las variables de control, la tabla 4 muestra que la medida de valor de mercado (MB), el endeudamiento (END) y el tamaño del consejo (LNCA) no son significativos mientras que la dimensión de la empresa (LNAT) tiene una influencia positiva sobre la RSC, lo que puede deberse a que las grandes empresas tienen más capacidad y mejores oportunidades para invertir en iniciativas sociales.

La **tabla 7** muestra los resultados de la estimación tomando como variable dependiente la variable (MB) que permite medir la creación de valor para la empresa, lo que nos permite analizar nuestra cuarta hipótesis que indicaba que una mayor presencia de mujeres en el consejo de sostenibilidad ayudaría a crear valor para la empresa.

Se observa como la presencia de consejeros independientes en el consejo de administración (INDEP), tener o no comité de sostenibilidad (COMITE) o la variable que recoge la pertenencia al DJSI (INDICE) son no significativas, luego son características que no garantizan, como sucedía igualmente con la presencia de independientes en los resultados de la tabla 6, una verdadera orientación hacia la RSC. Y, tal y como se evidencia en los resultados de la tabla 7, tampoco es sinónimo de una creación de valor para la empresa. De nuevo, se debe poner el foco de atención en la composición y estructura del consejo y, más en concreto, del comité de sostenibilidad, puesto que como se ha evidenciado simplemente por poseer un comité de sostenibilidad no se crea valor. Sin embargo, cuando prestamos atención a la composición del mismo, analizando la presencia de mujeres (MUJERES) se muestra como presenta un resultado positivo y significativo, lo que nos lleva a aceptar dicha hipótesis.

Respecto a las variables de control, en la tabla 7 se explica que la dimensión de la empresa (LNAT) presenta un efecto negativo y significativo en la creación de valor, mientras que ni el endeudamiento (END) ni el tamaño del consejo de administración (LNCA) son significativos.

Tabla 7. Resultados de la estimación regresión MCO

	(1)
CONSTANTE	27.511*** (7.658)
INDEP	0.627 (1.938)
MUJERES	5.913* (3.200)
	.../...

	(1)
.../...	
LNAT	-1.235*** (0.358)
END	0.055 (0.088)
LNCA	1.232 (1.374)
COMITE	1.163 (1.061)
INDICE	-0.828 0.918
Variables <i>dummies</i> país	Sí
Variables <i>dummies</i> sector	Sí
Número de observaciones	486
R ² ajustado	0.063
<p>La variable dependiente MB es la relación entre el valor de mercado de las acciones y el valor contable de la empresa. INDEP es la proporción de consejeros independientes del consejo; COMITE es una variable <i>dummy</i> que recoge la existencia de un comité sostenible dentro del consejo de administración; LNCA es el logaritmo neperiano del número de consejeros de la empresa; LNAT es el logaritmo neperiano de los activos totales; END es el cociente entre recursos ajenos y activos totales; MUJERES es el porcentaje de mujeres en el comité de RSC; INDICE es una variable <i>dummy</i> que recoge la inclusión en el índice Dow Jones Sustainability Index. ***, ** y * indican significación al 99 %, 95 % y el nivel de confianza del 90 %, respectivamente.</p>	

5. CONCLUSIÓN Y DISCUSIÓN

En este trabajo, mediante el análisis de 486 grandes empresas cotizadas europeas recogidas en el Stoxx Europe 600 para el año 2011, se ha puesto el foco de atención en la intención por parte de algunas empresas de formar parte de los índices de sostenibilidad, en nuestro caso el DJSI.

Este estudio contribuye a la literatura sobre RSC y gobierno corporativo, considerando la importancia de tener en el consejo un comité de sostenibilidad bien equilibrado y con presencia

de mujeres como mecanismo que oriente las acciones de RSC requeridas para que la empresa se incluya en el DJSI y, así, reducir los problemas de gobierno corporativo.

La inclusión de las empresas en estos índices de sostenibilidad, como el DJSI, puede conducir a un reconocimiento externo, además de servir como una herramienta efectiva para mejorar la sostenibilidad de las empresas, garantizando que dichas empresas adoptan unas mejores prácticas sostenibles y, que en última instancia, generen valor para la empresa.

Así, en materia de RSC, se torna imprescindible el estudio de la estructura y composición del consejo de administración, debiendo caminar hacia la ampliación al modelo *stakeholder*, donde se tengan presentes los intereses de todos los grupos de interés y no solo los de los accionistas mayoritarios. Por ello, se considera necesaria la presencia de consejeros independientes que velen por los intereses de otros grupos, como los accionistas minoritarios, y también la presencia de mujeres y/u otros grupos de interés de manera que se refleje mejor el género y la diversidad de los empleados, clientes y otros grupos de interés.

Nuestros resultados muestran como la simple presencia de consejeros independientes en el consejo de administración no es garantía de una verdadera orientación hacia la RSC. Y, por tanto, tampoco lo es de formar parte de un índice de sostenibilidad como es el DJSI ni generar valor para la empresa. Se debería profundizar en si estos consejeros independientes están relacionados directamente con la RSC, bien por ejemplo perteneciendo al comité de sostenibilidad o poseyendo experiencia previa en dicha materia. Además, resultaría de especial relevancia valorar la calidad de la independencia de dichos consejeros, puesto que quizá su presencia en el consejo de administración responda más a un cumplimiento de normativas o recomendaciones que a una verdadera orientación a la RSC o ampliación al modelo *stakeholder*.

Por otra parte, se pone de relieve la importancia de tener en el consejo un comité de sostenibilidad como un mecanismo que oriente las acciones de RSC requeridas para que la empresa se incluya en el DJSI y, así, reducir los problemas de gobierno corporativo. Además, se ha observado como la presencia de mujeres en estos comités de RSC permite cumplir mejor con un enfoque *stakeholder* abierto a todos los grupos de interés. La preocupación por la participación de las mujeres en los órganos de gobierno amplía la orientación del consejo hacia importantes grupos de interés, reflejando en sí mismo un modelo de construcción de sociedad que se pretende alcanzar mediante políticas socialmente responsables, circunstancia que contribuye a pertenecer al índice de sostenibilidad DJSI y a la creación de valor para la empresa debido a la reducción de costes de agencia. Si bien, al igual que sucedía con los consejeros independientes, cabe esperar que estos efectos cobren especial relevancia cuando la presencia de las mujeres en los órganos de gobierno no responda a imposiciones legales, pues en ese caso el enfoque *stakeholder* no es creíble. Así, se antoja interesante un estudio que incluya la legislación en este ámbito y ayude a esclarecer la motivación de la presencia de las mujeres en los órganos de gobierno.

Por tanto, para las empresas multinacionales, una mayor independencia del consejo y una mayor presencia de mujeres en los órganos de gobierno no debería ser solo una recomendación de buenas prácticas de gobierno corporativo, sino un verdadero objetivo estratégico de RSC.

Para concluir, destacamos la relevancia de la orientación de la empresa hacia un modelo *stakeholder*, de forma que no solo se preocupe de los intereses de los principales accionistas sino también de los minoritarios y de otros grupos de interés, y hacia verdaderas acciones de RSC, que no solo contribuyan a pertenecer a índices de sostenibilidad, como en nuestro caso al DJSI, y a crear valor para la empresa, sino también a construir sociedad desde la cúspide de las empresas.

Bibliografía

- AHERN, K. R. y DITTMAR, A. [2012]: «The changing of the boards: The impact on firm valuation of mandated female board representation». *Quarterly Journal of Economics*, 127, págs. 137-197.
- ANDREU, A. y FERNÁNDEZ-FERNÁNDEZ, J. L. [2011]: «De la RSC a la sostenibilidad corporativa: una evolución necesaria para la creación de valor». *Harvard Deusto Business Review*, 207, págs. 4-21.
- AYUSO, S. y ARGANDOÑA, A. [2007]: «Responsible Corporate Governance: Towards a Stakeholder Board of Directors?». *Working Paper* no. 701. IESE Business School, Barcelona.
- BAKAN, J. [2004]: *The Corporation: The Pathological Pursuit of Profit and Power*. Constable, London.
- BRADSHAW, P. y WICKS, D. [2000]: «The Experiences of WHITE Women on Corporate Boards in Canada: Compliance and Non-compliance to Hegemonic Masculinity», en BURKE, R. J. y MATTIS, M. C. (eds.), *Women on Corporate Boards of Directors* (Kluwer Academic Publishers, The Netherlands), págs. 97-109.
- BRUNZELL, T. y LILJEBLOM, E. [2014]: «Chairmen's perceptions of female board representation: a study on Nordic listed companies», *Equality, Diversity and Inclusion: An International Journal*, vol. 33, Iss: 6, págs. 523-534.
- CAMACHO, I.; FERNÁNDEZ J. L.; GONZÁLEZ, R. y MIRALLES, J. [2013]: *Ética y Responsabilidad Social Empresarial*. Bilbao: Desclée de Brouwer.
- CANALS, L. [2010]: «Rethinking the firm's mission and purpose». *European Management Review*, 7, págs. 195-204.
- CARTER, D.; D'SOUZA, F. P.; SIMKINS, B. J. y SIMPSON, W. G. [2007]: «The Diversity of Corporate Board Committees and Firm Financial Performance». Disponible en SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=972763> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.972763>>.
- COLLIER, J. y ESTEBAN, R. [2007]: «Corporate Social Responsibility and Employee Commitment». *Business Ethics: A European Review*, 16(1), págs. 19-32.
- DE ANCA, C. y ARAGÓN, S. [2007]: «La mujer directiva en España: catalizadores e inhibidores en las decisiones de trayectoria profesional». *Academia. Revista Latinoamericana de Administración*, 38, págs. 45-63.
- DEL BRÍO, E. y DEL BRÍO, I. [2009]: «Los consejos de administración en las sociedades cotizadas: avanzando en femenino». *Revista de Estudios Empresariales. Segunda época*, 1, págs. 102-118.
- ELKINGTON, G. J. [1999]: *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Oxford: John Wiley & Sons Ltd.
- ESTEBAN, L. [2007]: *Consejos de administración y creación de valor: la perspectiva del género*, Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza.

- FACCIO, M.; MARCHICA, M. T. y MURAC, R. [2016]: «CEO Gender, Corporate Risk-Taking, and the Efficiency of Capital Allocation». Disponible en: *Working paper*, Krannert School of Management, Purdue University.
- FREEMAN, R. E. [1984]: *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman Boston.
- FREEMAN, R. E.; RUSCONI, G.; SIGNORI, S. y STRUDLER, A. [2012]: «Stakeholder theory (ies): Ethical ideas and managerial action». *Journal of business ethics*, 109(1), págs. 1-2.
- GONZÁLEZ, R. M. [2010]: «El problema de género en las estructuras empresariales españolas del siglo XXI». *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, 852, págs. 113-125.
- HAGSTRÖM, M.; HORNBY, J. y FARREL, A. A. [2010]: «The evolving science of managing for sustainability: using ICT to optimize environmental and economic outcomes». *Global information technology report, 2009-2010*, págs. 81-92.
- HOLDER-WEBB, L.; COHEN, J. R.; NATH, L. y WOOD, D. [2009]: «The Supply of Corporate Social Responsibility Disclosures Among U.S. Firms». *Journal of Business Ethics*, 84(4), págs. 497-527.
- IBRAHIM, N. A. y ANGELIDIS, J. P. [1994]: «Effect of Board Members' Gender on Corporate Social Responsiveness Orientation». *Journal of Applied Business Research*, 10(1), págs. 35-40.
- JANSSON, E. [2005]: «The Stakeholder Model: The Influence of the Ownership and Governance Structures». *Journal of Business Ethics*, 56(1), págs. 1-13.
- KELLY, M. y WHITE, W. [2009]: «From Corporate Responsibility to Corporate Design: Rethinking the Purpose of the Corporation». *Journal of Corporate Citizenship*, Spring, 33, págs. 23-27.
- MITCHELL, R. K.; AGLE, B. R. y WOOD, D. J. [1997]: «Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defending the Principle of Who and What Counts». *Academy of Management Review*, 22, págs. 853-856.
- UDAYASANKAR, K. [2008]: «Corporate Social Responsibility and Firm Size». *Journal of Business Ethics*, 83(2), págs. 167-175.

IMPLICACIONES DE LA NUEVA NIIF 16: EL FUTURO DE LOS ARRENDAMIENTOS

Belén Álvarez Pérez

*Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

EXTRACTO

El modelo que introduce la NIIF 16 elimina la distinción actual entre contratos de arrendamiento financiero y operativo. En su lugar, se desarrolla un modelo único, similar al de arrendamiento financiero actual, que implica para el arrendatario el reconocimiento en balance de casi todos los contratos de arrendamiento y que va a suponer un impacto importante en algunas de las magnitudes que sirven para realizar tanto el análisis de solvencia como el de rentabilidad de las entidades afectadas por la aplicación de esta normativa.

Palabras clave: regulación contable; arrendamientos; NIIF 16.

Fecha de entrada: 25-07-2017 / Fecha de aceptación: 01-08-2017

THE NEW ACCOUNTING REGULATION OF LEASES: IFRS 16

Belén Álvarez Pérez

ABSTRACT

The model introduced by IFRS 16 eliminates the current distinction between financial and operating leases. IFRS 16 developed a unique model, similar to the current leasing model. The new model introduced impacts especially accounting for lessees, which will have to recognise in its Balance of almost all the leases and that is going to suppose a significant impact in some of the magnitudes that serve to carry out the economic-financial analysis of entities.

Keywords: accounting regulation; leases; NIIF 16.

Sumario

1. Consideraciones previas
2. Regulación contable actual de los arrendamientos
3. Nueva regulación contable de los arrendamientos: NIIF 16
4. Impacto de la aplicación de la NIIF 16 en las cuentas anuales
 - 4.1. Cambios en el balance
 - 4.2. Cambios en la cuenta de resultados
 - 4.3. Cambios en el EFE
 - 4.4. Cambios en la memoria
5. Transición a la NIIF 16
6. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: El presente trabajo se realiza dentro del marco de los proyectos de investigación FC-15-GRUPIN14-039 (Plan de Ciencia, Tecnología e Innovación 2013-2017 del Principado de Asturias-FEDER) y DER2015-65922-P del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La regulación contable actual de los arrendamientos se basa en la distinción entre dos tipos de arrendamientos: el financiero (*leasing*) y el operativo, cuya principal diferencia radica en la consideración sobre si se ha producido o no la transferencia sustancial, del propietario al arrendador, de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. En caso afirmativo, estamos ante un arrendamiento financiero y, en caso contrario, el arrendamiento se clasificará como operativo. Además, esta doble tipología de arrendamientos lleva consigo dos tratamientos contables diferentes.

Dado que no siempre ha sido fácil la calificación de los contratos de arrendamiento como operativos o financieros, y que, según los reguladores internacionales, muchas veces se hacía con base en cuestiones subjetivas relacionadas con el «interés contable» de la entidad arrendadora, así como con la intencionalidad de encubrir deuda (optando por el arrendamiento operativo), el International Accounting Standards Board (IASB) decidió dar un enfoque nuevo a la contabilidad de los arrendamientos que se ha plasmado en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16¹.

La reforma de la contabilidad de los contratos de arrendamiento lleva analizándose varios años y tiene su razón de ser en la inquietud de los organismos normalizadores internacionales respecto a la falta de comparabilidad y transparencia en la información facilitada por las empresas arrendatarias en relación con las obligaciones derivadas de contratos de arrendamiento. Con el modelo actual, muchos de los compromisos de pago quedan fuera de balance, lo que dificulta la comparabilidad entre empresas (si una empresa decide comprar un bien financiándolo y otra decide arrendarlo, la primera reconoce una deuda y la segunda, según califique el arrendamiento, no lo hará).

El modelo que introduce la NIIF 16² implica para el arrendatario el reconocimiento en balance de casi todos los contratos de arrendamiento, con alguna excepción, como los de corto plazo o bienes de bajo valor, cuando hasta ahora solo reconocía los calificados como financieros.

¹ La NIIF 16 es el resultado del proyecto conjunto iniciado por el IASB junto con el regulador estadounidense FASB (Financial Accounting Standards Board), cuyo objetivo era la elaboración de una norma de convergencia entre las NIIF y los principios contables americanos (US GAAP) que facilitara la comparabilidad y las limitaciones que la normativa en vigor tiene en relación con la información ofrecida sobre los arrendamientos operativos. Finalmente, las conclusiones del IASB y el FASB acabaron siendo diferentes, pues el regulador americano mantuvo el modelo dual de arrendamientos (aunque todos ellos con reflejo en el balance). No se consiguió, por tanto, el objetivo inicial de convergencia entre FASB e IASB.

² Emitida en enero de 2016 y que sustituirá, a partir de 2019, a la actual Norma Internacional de Contabilidad 17 (NIC 17).

Esta nueva NIIF no entrará en vigor hasta enero de 2019³ pero, dada la incidencia que su aplicación puede llegar a tener en las cuentas anuales, entendemos necesario que las entidades deben empezar a prepararse y planificar la transición hacia ella.

En este trabajo plasmaremos, en primer lugar, la regulación contable que rige la valoración de los arrendamientos actualmente, para posteriormente analizar los cambios que la aplicación de la NIIF 16 supondrán en la contabilidad del arrendatario (que es la que sufre las modificaciones), así como las consecuencias de su aplicación en las cuentas anuales y, por extensión, en el análisis de las mismas. Finalmente, haremos una breve referencia a la problemática que puede surgir en el momento de su primera aplicación y las diversas soluciones que ha previsto el IASB al respecto.

2. REGULACIÓN CONTABLE ACTUAL DE LOS ARRENDAMIENTOS

El Plan General de Contabilidad (PGC) dedica la Norma de Registro y Valoración 8.^a a los arrendamientos y aquí surge el primer «problema» en la calificación entre operativo y financiero.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo se califica como arrendamiento financiero. Presunción que se considera en aquellos arrendamientos de activos en los que hay opción de compra y no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aun cuando no exista opción de compra, en los siguientes casos:

- Contratos en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo. Entendiendo por plazo del arrendamiento el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que este tenga derecho a continuar con el arrendamiento.
- En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hagan que su utilidad quede restringida al arrendatario.

³ Puede anticiparse su aplicación al ejercicio 2018 si se aplica a la vez que la NIIF 15, «Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes».

- Cuando el arrendatario pueda cancelar el contrato y las pérdidas sufridas por el arrendador sean asumidas por el arrendatario.
- Cuando los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaigan sobre el arrendatario.
- Cuando el arrendatario pueda prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los del mercado.

En el caso de determinarse que el arrendamiento tiene naturaleza financiera, la normativa actual señala que el arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre:

- El valor razonable del activo arrendado.
- El valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier otro pago garantizado. Se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles.

Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato y, si este no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Lógicamente, el arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza.

En el caso de arrendamiento operativo, el PGC señala que los gastos correspondientes al arrendatario, derivados de los acuerdos del contrato, serán considerados como gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. NUEVA REGULACIÓN CONTABLE DE LOS ARRENDAMIENTOS: NIIF 16

Previamente a la valoración de los arrendamientos, la NIIF 16 identifica qué entiende por arrendamiento y, por tanto, por contrato objeto de aplicación de la norma de valoración. Así, establece que:

«Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación».

Se considera que el contrato conlleva el derecho a controlar el uso de un activo si el arrendatario tiene el derecho de:

- Obtener sustancialmente todos los beneficios económicos derivados del activo identificado.
- Dirigir el uso del activo identificado (cómo y para qué utilizarlo).

En el caso de modificación de los términos o condiciones del contrato, las entidades deberán reevaluarlo para determinar si sigue existiendo, o conteniendo, un arrendamiento.

En principio, no son cambios sustanciales en relación con la definición existente en la actualidad, donde se hace especial hincapié en el control del elemento arrendado⁴. Tampoco lo supone el recordatorio que hace la NIIF 16 de que, en el caso de un contrato que es, o contiene, un arrendamiento, las entidades contabilizarán cada componente del arrendamiento como un arrendamiento de forma separada de los componentes del contrato que no constituyen un arrendamiento (por ejemplo, servicios de mantenimiento).

La gran novedad de la NIIF 16 es que elimina el modelo de contabilidad dual para arrendatarios que hasta ahora distinguía entre los contratos de arrendamiento financiero, que se registran dentro del balance, y los operativos, para los que no se exige el reconocimiento de las cuotas de arrendamiento futuras. En su lugar, se desarrolla un modelo único, dentro del balance, que es similar al de arrendamiento financiero actual.

Por tanto, desaparece el test de clasificación actual que valía para determinar si un contrato de arrendamiento era calificado de operativo o financiero. Todos los arrendamientos van a pasar a reconocerse en el balance como si fueran compras financiadas.

Una vez calificado un contrato como de arrendamiento (por entender que se adquiere el derecho a controlar el uso de un activo por un periodo de tiempo fijado y a cambio de una contraprestación), el arrendatario debe reconocer, simultáneamente:

- Un activo por el «derecho de uso» del activo arrendado que se valorará inicialmente por el importe inicial del pasivo más cualquier pago realizado antes del día de inicio, los costes directos incurridos por el arrendatario y la estimación, en su caso, de los costes de desmantelamiento y retiro del activo.
- Un pasivo por igual cuantía que el activo registrado y que refleja la obligación de pago de las cuotas futuras comprometidas. El pasivo se reconocerá inicialmente

⁴ La NIIF 16 incluye reglas detalladas para determinar si se cumplen las condiciones de control (similares a las actuales).

por el valor actual de los pagos futuros del arrendamiento descontados al tipo de interés implícito del arrendamiento⁵ o, en caso de que no se pueda obtener, al tipo de interés al que el arrendatario se financiaría en el mercado para una operación de vencimiento y riesgo similar.

Posteriormente, el activo se amortizará según su vida útil y se reconocerá su posible deterioro, y el pasivo se valorará según la norma de valoración de pasivos financieros.

Tanto el «derecho de uso» como el pasivo surgido del reconocimiento del arrendamiento deben presentarse en el balance de las entidades separados del resto de activos y pasivos, según corresponda. Si bien se admite la presentación conjunta siempre que se haga mención expresa en la memoria de los activos que están sujetos a contrato de arrendamiento.

La valoración establecida por la NIIF implica que el reconocimiento de los gastos por arrendamiento no va a ser lineal a lo largo del periodo de duración del contrato, tal y como ocurre en los arrendamientos que hasta ahora se calificaban, y valoraban, como operativos. Esto es así porque, aunque en la mayoría de los casos la amortización escogida para el activo sea lineal, no lo son los gastos financieros derivados del pasivo, que habitualmente serán decrecientes.

De todo lo anterior puede concluirse que la NIIF 16 ha adoptado como modelo de valoración para todos los arrendamientos el que hasta ahora se atribuía a los calificados como financieros o *leasing*.

4. IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF 16 EN LAS CUENTAS ANUALES

La aplicación de la NIIF 16 tendrá especial impacto en aquellas empresas que utilizan asiduamente arrendamientos que hasta ahora eran calificados como operativos (por ejemplo, aerolíneas, compañías de transporte, hoteleras, etc.). Enumeraremos los impactos en función del estado contable al que afecten.

4.1. CAMBIOS EN EL BALANCE

- Al inicio del contrato se incrementará el activo al introducir el valor de los derechos de arrendamiento en el momento de la firma (luego disminuirá a medida que se amortiza dicho activo).

⁵ El tipo de interés implícito del arrendamiento es el tipo que hace que el valor actual de la suma de las cuotas de arrendamiento en la fecha de inicio más el valor residual del activo sea igual al valor razonable del activo arrendado más cualquier coste directo inicial del arrendador (es decir, tasa interna de retorno –TIR– del arrendador). El IASB señala que, en muchos casos, este interés implícito será similar al tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

- El pasivo también se incrementará al figurar el valor actual de las cuotas pendientes de pago (disminuye a lo largo de la vida del contrato según se pagan las cuotas).

Al incrementar el nivel de deuda, los ratios de solvencia a corto plazo (solvencia, tesorería⁶, etc.) disminuirán al aumentar el denominador y permanecer inalterado el numerador; consecuentemente, las empresas «parecerán» tener más dificultades para atender a sus compromisos de deuda que hasta ahora.

Algo similar ocurre con los ratios de solvencia a largo plazo. Así, por ejemplo, el ratio de garantía⁷ disminuirá porque, aunque al inicio del periodo de arrendamiento, el activo y el pasivo se incrementan en el mismo importe; a medida que avanza dicho periodo, el valor del activo se reduce siguiendo el ritmo de la amortización, y el pasivo lo hace según se pagan las cuotas, que van netas de intereses, por lo que el activo se reduce a mayor velocidad que el pasivo y el ratio será menor que antes de introducir esta nueva forma de valoración de la NIIF 16.

Los cambios valorativos en los arrendamientos también pueden afectar a la rentabilidad de las empresas. En el caso de la rentabilidad sobre la inversión o ROA (que divide el resultado entre los activos medios), el incremento de los activos para un mismo nivel de beneficios supondrá una disminución del mismo. No ocurrirá lo mismo con la rentabilidad de los fondos propios o ROE (resultado entre patrimonio neto medio) que, en principio, no tendría por qué verse afectada.

4.2. CAMBIOS EN LA CUENTA DE RESULTADOS

- Variaciones en el resultado de explotación y el financiero. Se eliminan los gastos por arrendamiento, pasando a reflejarse los «nuevos gastos» que surgen: la amortización y los gastos financieros. El primero, se recoge en el resultado de explotación y el segundo, en el resultado financiero. Por tanto, *ceteris paribus*, el resultado de explotación aumentará al liberarse de parte de los gastos que se registraban con la anterior normativa y el resultado financiero disminuirá.
- Incremento del EBITDA⁸. Para el cálculo de esta magnitud se parte del resultado de explotación y se eliminan los gastos correspondientes a las depreciaciones y las amortizaciones⁹. Con la aplicación de la actual norma de valoración de los arren-

⁶ Solvencia = Activo corriente/Pasivo corriente; Tesorería = Efectivo + Inversiones financieras c/p/ Pasivo corriente.

⁷ Garantía = Activo total/Pasivo total.

⁸ Beneficio antes de restar intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (recursos generados antes de restar intereses e impuestos). Medida útil para analizar la capacidad de la empresa para generar recursos con independencia de la forma de financiación y de los impuestos.

⁹ También puede calcularse partiendo del resultado antes de impuestos eliminando los gastos financieros y los derivados de amortizaciones y depreciaciones.

damientos, los gastos derivados de los operativos forman parte de los gastos de explotación y, por tanto, de los incluidos en el cálculo del EBITDA; a partir de la aplicación de la NIIF 16, dejarán de existir esos gastos por arrendamiento que se derivaban de los calificados como arrendamientos operativos (al pasar todos a valorarse como los financieros), por lo que la cuantía de gastos de explotación será menor, y consecuentemente, en igualdad de condiciones, el EBITDA será mayor.

En los actuales arrendamientos operativos, el gasto es generalmente lineal (las cuotas por arrendamientos suelen ser iguales durante todo el periodo de duración del contrato); con el nuevo modelo, el gasto será generalmente decreciente, mayor al inicio del arrendamiento y menor al final (cuanto mayor sea el tipo de interés de la operación, mayor será esta diferencia). Esto conlleva que, a largo plazo, la evolución del resultado neto de las entidades sea diferente por el «simple cambio» de una norma valorativa, de modo que, si comparásemos los resultados obtenidos aplicando la valoración en vigor frente a la NIIF 16, y si el resto de componentes se mantuvieran igual, los resultados tenderían a ser crecientes.

Además, lógicamente, se verán afectados ratios basados en el beneficio como los que analizan la capacidad de atender a los gastos financieros (EBITDA/Gastos financieros) o los que miden la capacidad de hacer frente tanto a los gastos financieros como a la amortización de la deuda (EBITDA/Gastos financieros + Devolución fondos ajenos).

4.3. CAMBIOS EN EL EFE

Este estado contable es el menos afectado. Solo supondrá que los pagos que antes se reflejaban en el epígrafe «Flujos de efectivo de las actividades de explotación» pasan a reflejarse en «Flujos de efectivo de las actividades de financiación», con lo que el primero aumenta y el segundo disminuye. Según la normativa actual, los arrendamientos operativos generan el registro de gastos de explotación y los pagos de dichos gastos la disminución de los flujos de explotación; con la aplicación de la NIIF 16, los pagos lo serán por endeudamiento financiero, por lo que son los flujos de actividades de financiación los que disminuirán.

Consecuentemente, también se verán afectados algunos de los ratios usados para medir la cobertura de la deuda como, por ejemplo, los que relacionan los flujos de efectivo de las actividades de explotación con el total de la deuda financiera media de la empresa (Flujos efectivo explotación/Deuda financiera media).

4.4. CAMBIOS EN LA MEMORIA

En la memoria aumentará la información que hay que facilitar sobre los arrendamientos; por ejemplo, debería reflejarse información sobre las restricciones que pueden derivarse de los contratos, la duración de los mismos, etc., de modo que se ayude a los usuarios de los estados contables a comprender las posibles consecuencias de los contratos de arrendamiento llevados a cabo por la entidad.

5. TRANSICIÓN A LA NIIF 16

La NIIF 16 será de aplicación a todos los contratos a excepción de los de corto plazo, esto es, los que tengan una duración inferior al año y que no se realicen con opción de compra, que podrán seguir contabilizándose como un gasto; o si el activo subyacente es de bajo valor (aunque la norma no concreta el alcance de la expresión «bajo valor», en los fundamentos de las conclusiones se señala que el IASB entiende que tendrán dicha categoría los activos nuevos que no superen los 5.000 dólares¹⁰).

En términos generales, los cambios de normativa contable se aplican de modo retrospectivo, si bien, para simplificar y facilitar su aplicación, el IASB ha habilitado para este caso varias alternativas:

- Método retrospectivo. El arrendatario determinará los valores contables de todos los arrendamientos existentes en el primer periodo comparativo como si estos se hubieran contabilizado siempre aplicando la NIIF 16. Es decir, se aplicará la norma habitual ante cambios de criterio contable: aplicación de forma retroactiva, calculándose su efecto desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información y modificación de las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.
- Método retrospectivo modificado. Si se opta por este método, la empresa no necesita rehacer la información comparativa, aunque sí tendrá que registrar el efecto acumulado de la primera aplicación como un ajuste al saldo inicial de las reservas a la fecha de esa primera aplicación.
- Método de actualización acumulada. La valoración del pasivo y el activo que surgen al transformar un arrendamiento operativo en financiero se hará por el valor actual de los pagos pendientes hasta el vencimiento del contrato.

Escoger uno u otro es elección libre de cada entidad pero, en términos generales, el modelo retrospectivo modificado es el de más fácil implantación para las entidades por la simplificación y menor coste que supone el no tener que rehacer la información comparativa de todos los ejercicios a los que afecte el cambio normativo.

6. CONCLUSIONES

Los cambios en el modelo contable para adaptarlo a la NIIF 16 dependerán del volumen de contratos de arrendamientos que mantenga la empresa, así como de los sistemas de control interno

¹⁰ La expresión «bajo valor» es poco usual y tremendamente subjetiva, pese al intento del IASB en sus conclusiones de «materializarla». Lo que sí se señala claramente en la norma es que esta excepción solo será aplicable a activos arrendados que no dependan significativamente de otros ni se encuentren interrelacionados con ellos. Así como que la valoración debe realizarse en función del valor del activo cuando es nuevo.

que tenga instaurados en su organización. Lógicamente, la adaptación será más fácil y rápida cuanto menor sea el volumen de arrendamientos que tengan de los actualmente calificados como operativos y que con la nueva normativa serán reclasificados o, más bien, valorados como financieros.

La implantación de la nueva regulación puede influir en las negociaciones relacionadas con los arrendamientos; por ejemplo, en los periodos de duración de los mismos. Cuanto menor sea el periodo, menor será el pasivo a reconocer, lo que puede favorecer que se acorten los plazos comprometidos de los contratos de arrendamiento.

También puede verse afectada la incidencia de las operaciones de *lease-back* o venta con arrendamiento posterior. A veces, se usaba este tipo de contratos para «sacar» activos del balance. Las empresas vendían y arrendaban a continuación, no figurando así el bien en sus estados contables. Con la nueva normativa, esto no ocurrirá; los bienes permanecerán en el balance de la entidad.

Es cierto que la nueva normativa de arrendamientos favorecerá la transparencia y la comparabilidad entre entidades, pero también obligará a los analistas a «aprender» una nueva forma de leer los estados contables, pues algunas de las variaciones que se van a producir, por ejemplo, en el balance, no van a responder a operaciones reales, sino a modificaciones valorativas. Las empresas no van a estar más endeudadas, sino que van a reflejar una deuda en los balances que hasta ahora permanecía oculta en la memoria, que era donde se informaba (o debía hacerse) de las características de los contratos de arrendamiento que mantenían.

Con la entrada en vigor y aplicación de las nuevas normas de valoración de arrendamientos, las empresas tienen por delante un importante trabajo de análisis de los impactos que ello va a suponer no solo en sus cuentas anuales, sino en algunos indicadores clave de negocio. Asimismo, deberán revisar sus contratos y plantearse, nuevamente, posturas estratégicas a largo plazo que les permitan tomar decisiones sobre, por ejemplo, la elección entre arrendamiento o compra de activos.

Así pues, a las empresas les esperan tiempos de adaptación y planificación de modo que puedan adecuar sus sistemas y procesos a las modificaciones valorativas y exigencias informativas que les supondrá la implementación de la NIIF 16.

Bibliografía

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD [2016]: *Accounting Standards Codification ASC 842*.

INTERNATIONAL FINANCIAL STANDARDS BOARD [1997]: *Norma Internacional de Contabilidad NIC 17, «Arrendamientos»*.

– [2016]: *Norma Internacional de Información Financiera NIIF 16, «Arrendamientos»*.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE núm. 278, de 20 de diciembre de 2007.

SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocado por Resolución de 3 de noviembre de 2016 [BOE de 14 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Capitalización de gastos financieros, gastos asociados a la puesta en funcionamiento, costes de desmantelamiento, valor residual, amortizaciones, operaciones en moneda extranjera y regularización de existencias.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Elaborar un balance de saldos a 1 de diciembre de X6, teniendo en cuenta la información adicional que nos facilita el enunciado para ver qué cuentas hay que incorporar, tales como alquiler, fianzas, subvenciones de capital, inversiones financieras, desmantelamiento, deterioro global, además de registrar las operaciones del mes de diciembre y determinar la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 3. Contabilidad financiera y de sociedades.** Registrar un préstamo por coste amortizado, ampliación de capital doble con cargo a reservas disponibles y aportación no dineraria de un negocio y compensación de pérdidas.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Incluye dos apartados, el primero relacionado con el IVA con aplicación de la prorrata general y el segundo apartado consiste en realizar los cálculos y el asiento contable del impuesto sobre sociedades.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** El supuesto tiene tres apartados, el primer ejercicio es de capitalización simple, el segundo ejercicio de préstamos y el tercero de aplicar fórmulas de rentas variables en progresión aritmética y rentas perpetuas para actualizar ingresos.

Nota:

- Se deberá prescindir del efecto impositivo que se derive de las operaciones descritas en los distintos supuestos, excepto en el supuesto nº 4.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

La empresa HH el 1 de marzo de X5, para financiar la obtención de un equipo industrial, formalizó un préstamo de 8.000 unidades monetarias (en adelante um) que incluyen 100 um por gastos de la operación. Según estimaciones realizadas por los expertos, el inmovilizado estará listo para su uso no antes de 15 meses. El importe prestado se devolverá junto con los intereses (6% anual) dentro de 2 años. El tipo de interés efectivo anual es el 6,7%.

El 1 de junio de X5 se compró el equipo, por 10.000 um, que se pagaron al contado y se iniciaron las obras para su montaje e instalación para lo que se utilizó una máquina que desde el inicio de X5 hasta que comenzaron las mencionadas obras se usaba en uno de los procesos de fabricación de HH. El gasto anual por amortización de esta máquina asciende a 216 um y se ha utilizado desde el 1 de julio de X5 a 31 de octubre de X5 exclusivamente en la instalación del equipo.

Al cierre de X5 las obras habían provocado los siguientes gastos:

- De personal: 500 um.
- Suministros: 100 um.
- Consumo de materiales diversos: 600 um.

A mediados de enero de X6 se hizo un pedido de materias primas a un proveedor extranjero por importe de 100 unidades monetarias extranjeras (en adelante umex) pagándole por anticipado el 50%, en ese momento 1 umex cotizaba a 0,8 um. Estas materias primas se utilizarán en el proceso de fabricación de los nuevos productos que provocaron la adquisición del nuevo equipo; con dicho proceso se iniciarán las pruebas de funcionamiento.

A finales de febrero se recibió el pedido de materias primas y se pagó la deuda pendiente al proveedor, en esa fecha 1 umex cotizaba a 0,85 um.

Los gastos de explotación devengados hasta que se iniciaron las pruebas de funcionamiento, 1 de marzo de X6, ascendieron a 698 um, y durante el periodo de pruebas a 200 um que in-

cluyen 50 um correspondientes a los gastos de fabricación de los productos que se obtuvieron en las pruebas, todos con algún pequeño defecto. En el proceso productivo se consumió el 10% de las materias primas adquiridas. Todos los productos se vendieron en el mes de marzo obteniéndose por su venta 100 um. El 1 de abril se consideró que el equipo estaba en condiciones de funcionamiento, pero por necesidades de personal no comenzó a utilizarse hasta el 1 de junio, lo que produjo unas pérdidas a HH de 40 um.

Se realizaron las siguientes estimaciones a valores actuales:

- Costes de desmantelamiento y retiro del equipo: 120,34 um.
- Precio de venta del equipo al final de su vida útil (10 años): 700 um.
- Costes de venta: 2% del precio de venta.

HH amortiza el equipo según el método lineal.

Desde el 1 de junio hasta el 31 de diciembre de X6, fecha de cierre del ejercicio, en el proceso productivo se había consumido el 80% de las materias primas adquiridas, se obtuvieron productos con un coste de producción de 500 um no quedando productos en curso de fabricación. El 70% de los productos fabricados se vendió, al contado, en 800 um durante el mencionado periodo.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables en los libros de HH correspondientes a los ejercicios X5 y X6, según la información facilitada.

SOLUCIÓN

1 de marzo de X5. Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	7.900	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito [(8.000 - 100) (coste amortizado)]		7.900

No indica que el préstamo lo formalizará con una entidad financiera, por tanto, también podría registrarse en la cuenta 171, «Deudas a largo plazo».

$$\text{Reembolso único} = 8.000 \times (1,06)^2 = 8.988,8 \text{ um}$$

El tipo efectivo se obtiene igualando el efectivo disponible en el momento de la firma del préstamo con los pagos.

$$7.900 = 8.988,8 \times (1 + i)^{-2}$$

$$i = 0,066687764 = 6,67\%$$

1 de junio de X5. Por la compra del equipo industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

La entrega del equipo industrial se contabiliza como inmovilizado en curso, debido a que la puesta a punto va a durar 15 meses.

31 de diciembre de X5. Por los costes relacionados con la instalación del equipo industrial:

Gastos de personal	500
Suministros	100
Consumo de materiales	600
Amortización [216/12 meses × 4 meses (1-7-X5 al 31-10-X5)]	72
Coste activable	<u>1.272</u>

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	1.272	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		1.272

Los gastos asociados a la instalación del equipo industrial previamente se han contabilizado en las cuentas del grupo 6: subgrupos 60 y 61, «Consumo de los materiales», 628, «Suministros», 64, «Gastos del personal» y 681, «Amortización del inmovilizado material». Al no tener

relación con la actividad habitual, deben incluirse como mayor coste del inmovilizado, utilizando el subgrupo 73, «Trabajos realizados para la empresa», para su activación.

A continuación, debemos considerar la capitalización de los intereses del préstamo, debido a que se estimó que la puesta a punto inicialmente iba a durar más de un año (15 meses).

Por el devengo del coste efectivo del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito { $7.900 \times [(1 + 0,066687764)^{10/12} - 1]$ (marzo a diciembre)}	436,65	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		436,65

Al ser reembolso único los intereses suman al capital.

Por la activación del coste del préstamo específico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje [$(436,65 \times 7/10)$ (junio a diciembre)]	305,66	
769	Incorporación al activo de gastos financieros		305,66

15 de enero de X6. Por el anticipo al proveedor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
407	Anticipo a proveedores ($50 \times 0,8$)	40	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		40

28 de febrero de X6. Por la recepción de las materias primas:

La norma de registro y valoración (NRV) 11.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) de moneda extranjera fija como valoración inicial de las materias primas el cambio al contado de la fecha de la operación, teniendo en cuenta que los anticipos no son objeto de actualización al considerarse partida no monetaria.

Código	Cuenta	Debe	Haber
601	Compra de materias primas ($40 + 42,5$)	82,5	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
407	Anticipos a proveedores		40
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (50 × 0,85)		42,5

1 de abril de X6. Termina la puesta a punto:

Al final la puesta a punto tiene una duración de 10 meses (desde el 1 de junio de X5 hasta el 1 de abril de X6), lo que no supera el año. De ahí que los intereses devengados de enero a marzo de este ejercicio no sean objeto de capitalización. Respecto a los intereses capitalizados al cierre del ejercicio 20X5 no se modifica el coste de la máquina, al no indicar el enunciado que la estimación de los 15 meses era un error. De ser así, habría que corregir el importe activado con cargo a la cuenta de reservas voluntarias.

La norma segunda de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre costes de producción incluye como parte del coste del inmovilizado el margen de las unidades producidas durante el periodo de pruebas.

Precio de venta		100
Coste de las unidades vendidas		58,25
– Consumo de materiales (82,5 × 10%)	8,25	
– Coste fabricación	50	
Margen de las unidades producidas durante el mes de marzo		<u>41,75</u>

Las 100 um se han registrado en la cuenta 701, «Venta de productos terminados», y los costes de fabricación son consumos que figuran en el grupo 6 y que forman parte del coste que se incluye en la cuenta 350, «Productos terminados», y al ser vendidos se transfieren al resultado del ejercicio con la cuenta 712, «Variación de existencias de productos terminados».

Costes activables al equipo industrial de enero a marzo de X6:

Gastos devengados hasta el 1 de marzo de X6		698
Gastos del mes de marzo (200 – 50)		150
Margen unidades producidas durante el mes de marzo		<u>(41,75)</u>

806,25

Los gastos asociados a la puesta en funcionamiento del equipo industrial previamente figuran en las cuentas del grupo 6.

Por la incorporación al coste de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	806,25	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		806,25

1 de abril de X6. Por la entrada en funcionamiento del equipo industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	12.504,25	
233	Maquinaria en montaje		12.383,91
143	Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación		120,34

$$\text{Valor residual} = \text{Precio de venta} - \text{Costes de venta} = 700 - 14 = 686 \text{ um}$$

31 de diciembre de X6. Por la cuota de amortización del equipo industrial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	886,37	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		886,37
	[(12.504,25 - 686)/10 años × 9/12 (abril a diciembre)]		

31 de diciembre de X6. Por el devengo de los intereses del préstamo y la reclasificación de la deuda a corto plazo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito	555,95	
	[(7.900 + 436,65) × 0,066687764]		
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		555,95

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	8.892,6	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		8.892,6
	(7.900 + 436,65 + 555,95)		

31 de diciembre de X6. Por la regularización de existencias:

Considerando el periodo de pruebas y las unidades producidas de junio a diciembre se ha consumido el 90% de la materia prima comprada.

Código	Cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas (82,5 × 10%)	8,25	
611	Variación de existencias de materias primas		8,25

Por las ventas de productos de junio a diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	800	
701	Ventas de productos terminados		800

Por las existencias finales de productos terminados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados (500 × 30%)	150	
712	Variación de existencias de productos terminados		150

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

El ejercicio social de RR, SA se inició el 1 de enero de X6 y se cierra a 31 de diciembre de X6. El 1 de diciembre de X6 ha elaborado el siguiente balance en el que se incluyen, entre otras, las cuentas con sus respectivos saldos, que se indican a continuación.

Cuentas	S. deudores	S. acreedores
Terrenos	89.000	
Deterioro de valor de terrenos		1.200,5
Otros inmovilizados	80.000	
Amortización acumulada otros inmovilizados		12.352
Inversiones en construcciones	18.000	
Inversiones en terrenos	2.000	
Maquinaria	33.000	
Amortización acumulada maquinaria		11.000
Provisión desmantelamiento		3.307,5
Equipos procesos de información	12.000	
Amortización acumulada equipos procesos de información		2.000
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio ..	28.000	
Deudas con entidades de crédito a largo plazo		30.000
Clientes	20.000	
Capital		90.000
Reservas		34.200
Proveedores		24.000
Intereses de deudas	2.000	
Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		8.400
Compras de mercaderías	276.480	
<i>Rappels</i> sobre compras		12.000
Devoluciones de compras		6.080
Ventas de mercaderías		630.000
		.../...

Cuentas	S. deudores	S. acreedores
.../...		
Devoluciones de ventas	60.000	
Rappels sobre ventas	24.000	
Sueldos y salarios	99.000	
Seguridad Social a cargo de la empresa	30.000	
Descuentos sobre ventas por pronto pago	4.800	
Descuentos sobre compras por pronto pago		2.400
Gastos por servicios exteriores	64.800	
Bancos	A determinar	

Información para completar el balance y de las operaciones realizadas en el mes de diciembre:

1. Las inversiones en construcciones se refieren a un local que se compró, ya listo para su uso, el 1 de abril de X6 por 20.000 um; el 1 de mayo de X6 se alquiló por 2 años, en la firma del contrato, se cobraron 5.000 um y 4.000 um más en concepto de fianza y al finalizar el contrato se cobrarán, a valores actuales, 4.600 um. Se estimó el valor razonable de la fianza en la firma del contrato en 3.568 um.

La vida útil del local se fijó en 10 años y su valor residual a valores actuales en 7.800 um. Todos los inmovilizados se amortizan por el método lineal y el local es el único activo que ha alquilado la empresa durante X6.

2. En el mes de marzo de X5 la comunidad autónoma concedió 2 subvenciones a RR, SA una de 1.000 um de libre disposición y otra de 4.800 um para la adquisición de los equipos informáticos que figuran en la lista de cuentas presentada. Los citados equipos se adquirieron, al contado, el 1 de mayo de X5. En la misma fecha se compraron las licencias de uso de un determinado *software*, la factura abonada a la empresa suministradora recogía los siguientes conceptos:

Licencias	1.800
Mantenimiento hasta 1 de mayo de X7	120
	.../...

.../...	
Instalación del <i>software</i> en diferentes entornos <i>hardware</i>	180
Formación a usuarios	320
Total	2.420

La vida útil de los equipos es de 4 años y la del *software* de 3 años, siendo 0 sus valores residuales.

3. La provisión por desmantelamiento corresponde a la maquinaria que se compró al inicio del ejercicio X4 por importe de 30.000 um en ese momento se consideró:
 - Costes de desmantelamiento: 3.000 um (corresponde a 4.020 um aplicando una tasa del 5%).
 - Vida útil: 6 años.
 - Valor residual: 0.
4. Las inversiones financieras a largo plazo se refieren a 2.000 acciones de 10 um de valor nominal emitidas por J, SA que se adquirieron en X5 abonando 26.000 um que incluyen 500 um por gastos de la operación. En el momento de la compra J, SA había reconocido a sus accionistas un dividendo del 10% de rentabilidad bruta a cada acción. La inversión en J, SA se calificó como disponible para la venta.
5. RR, SA en el ejercicio X4 interpuso una demanda en un procedimiento judicial a un proveedor, solicitando una indemnización de 3.000 um. A mediados de diciembre de este ejercicio se ha dictado sentencia en primera instancia a favor de RR, SA estando obligado el proveedor a depositar 2.500 um en un cuenta corriente en un banco. El proveedor ha interpuesto recurso y RR, SA no podrá disponer de ese importe hasta que el fallo judicial no sea firme. Se espera que el recurso se resuelva antes de 12 meses.
6. Se sigue el criterio de estimación global para reconocer el importe del deterioro de créditos por operaciones comerciales. En el ejercicio X5 dicho importe se cifró en 2.000 um, y durante el X6 se han reconocido pérdidas definitivas por 1.500 u.m.
7. El 1 de diciembre de X6 se vendió un terreno adquirido en 10.000 um y cuyo valor contable era de 9.500 um. El precio de venta fue de 9.700 um. Se cobraron 4.700 um y por el resto se aceptó una letra por importe de 5.600 um con vencimiento a 12 meses.
8. De los gastos de personal del mes de diciembre se sabe que los sueldos líquidos han ascendido a 10.200 um, que se deben a la Seguridad Social 4.100 um, de las que 2.900 um corresponden a la cuota empresarial, y las retenciones a cuenta del IRPF han ascendido a 4.000 um.

9. Al cierre de este ejercicio, teniendo en cuenta la información disponible, se ha estimado que el valor actual de los costes de desmantelamiento de la maquinaria asciende a 1.100 um y que el valor actual de la fianza es de 3.701 um.
10. El consumo de mercaderías del ejercicio se cifra en 261.000 um y el valor de las existencias finales en 4.000 um.
11. Se amortiza el inmovilizado (los «Otros inmovilizados» se amortizan en 1.000 um); se estima el riesgo de insolvencias de clientes en 1.400 um.
12. Al cierre del ejercicio las acciones de J, SA cotizan al 126%.

Se pide:

1. Presentar el balance a 1 de diciembre de X6 en la hoja que se adjunta (el saldo de Bancos se calcula por diferencia).
2. Realizar los asientos correspondientes al mes de diciembre incluyendo el de la determinación del resultado de X6.

SOLUCIÓN

1. PRESENTAR EL BALANCE DE COMPROBACIÓN A 1 DE DICIEMBRE DE X6

A continuación figura el balance de comprobación a 1 de diciembre de X6 incorporando la información complementaria del enunciado.

Cuenta	Nombre cuenta	Deudor	Acreedor
210	Terrenos y bienes naturales	89.000	
291	Deterioro de valor de terrenos		1.200,5
2	Otros inmovilizados	80.000	
28	Amortización acumulada de otros inmovilizados		12.352
221	Inversiones en construcciones	18.000	
			.../...

Cuenta	Nombre cuenta	Deudor	Acreedor
.../...			
220	Inversiones en terrenos	2.000	
213	Maquinaria	33.000	
2813	Amortización acumulada de maquinaria		11.000
143	Provisión por desmantelamiento		3.307,5
217	Equipos para procesos de información	12.000	
2817	Amortización acumulada de equipos información		2.000
250	Inversiones financieras a largo plazo	28.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		30.000
430	Clientes	20.000	
100	Capital social		90.000
11	Reservas		34.200
400	Proveedores		24.000
662	Intereses de deudas	2.000	
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales		8.400
600	Compras de mercaderías	276.840	
609	<i>Rappels</i> por compras		12.000
608	Devoluciones de compras		6.080
700	Ventas de mercaderías		630.000
708	Devoluciones de ventas	60.000	
709	<i>Rappels</i> por ventas	24.000	
640	Sueldos y salarios	99.000	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	30.000	
706	Descuento sobre ventas por pronto pago	4.800	
			.../...

Cuenta	Nombre cuenta	Deudor	Acreedor
.../...			
606	Descuento sobre compras por pronto pago		2.400
62	Gastos por servicios exteriores	64.800	
752	Ingresos por arrendamientos (nota 1)		5.000
180	Fianzas recibidas a largo plazo (nota 1)		3.568
485	Ingresos anticipados (nota 1)		216
181	Anticipos por prestación de servicios a largo plazo (nota 1)		216
130	Subvenciones oficiales de capital (nota 2)		4.000
206	Aplicaciones informáticas (nota 2)	1.980	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas (nota 2)		440
480	Gastos anticipados (nota 2)	80	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (nota 4)		4.000
490	Deterioro de valor de créditos comerciales (nota 6)		2.000
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables (nota 6)	1.500	
	Suma	847.000	886.380
572	Bancos	39.380	

Nota 1. Alquiler del local

El local se alquila por 2 años el 1 de mayo de X6, pactando cobrar el primer año 5.000 um y el segundo año el valor equivalente a 4.600 um, lo que supone un contrato con rentas escalonadas, cuyo ingreso debe imputarse de forma lineal al margen de la corriente financiera, según la Consulta 11 del BOICAC 96 (NFC049807).

En el balance de comprobación incorpora las 5.000 um cobradas en la firma del contrato junto con la fianza.

La NRV 9.ª 5.6 del PGC regula el tratamiento de las fianzas entregadas y recibidas, que obliga a incorporar la fianza por el valor razonable en la fecha de la firma del contrato que es de 3.568 um, aunque nos abona 4.000 um, la diferencia debe imputarse de forma lineal como arrendamiento.

El apunte que hizo en la fecha de la firma del contrato de arrendamiento fue el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	9.000	
752	Ingresos por arrendamientos		5.000
180	Fianzas recibidas a largo plazo (valor razonable fianza en la firma del contrato)		3.568
485	Ingresos anticipados [(4.000 - 3.568)/2 años]		216
181	Anticipos recibidos por prestación de servicios a largo plazo [(4.000 - 3.568)/2 años]		216

A finales de diciembre haremos los ajustes del devengo del alquiler y la fianza, aparte de la cuota de amortización del local.

Nota 2. Subvenciones oficiales y el programa informático

La subvención de 1.000 um de libre disposición se registró como ingreso del ejercicio X5, mientras que la subvención de 4.800 um para financiar la compra de los equipos informáticos se contabilizó como ingreso imputable al patrimonio neto y se transfiere al resultado del ejercicio en función de la vida útil del activo.

Coste de los equipos informáticos	12.000
Fecha de adquisición	1 de mayo de X5
Importe de la subvención	4.800
% subvencionado (4.800/12.000)	40%
Cuota de amortización de los equipos en el X5	2.000
[(12.000/4 años) × 8/12]	
Importe transferido en el X5 (2.000 × 40%)	800

Saldo de la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital», en el balance de cierre de X5 sin tener en cuenta el efecto impositivo = 4.800 - 800 = 4.000 um.

A continuación debemos incorporar las cuentas relacionadas con el coste de los programas informáticos.

El coste de los programas incluye las licencias y la instalación del *software*, siendo 1.800 + 180 = 1.980 um.

La formación del personal no está bajo el control de la empresa de ahí que no se incluya como mayor coste del programa ni el mantenimiento. Ambos conceptos están recogidos en la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado intangible como partidas que no se incorporan como mayor coste del inmovilizado.

$$\text{Amortización del software en el X5} = (1.980/3 \text{ años}) \times 8/12 = 440 \text{ um}$$

También figura el pago anticipado del servicio de mantenimiento cuyo saldo de la cuenta 480, «Gastos anticipados», al cierre del ejercicio X5 es el siguiente:

$$120/24 \text{ meses} \times 16 \text{ meses} = 80 \text{ um}$$

Nota 3. Provisión por desmantelamiento

En el balance figura dicha cuenta con el saldo actualizado a 31 de diciembre de X5:

$$3.000 \times (1,05)^2 = 3.307,5 \text{ um}$$

Ya está incorporado, resta por contabilizar el efecto financiero al cierre de X6, que se hará en el mes de diciembre.

Nota 4. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio neto

Valor pagado por las acciones = 26.000 um – (2.000 × 10 × 0,1) (dividendo aprobado) = 24.000 um.

Dicha inversión figura como activo financiero disponible para la venta y en el balance de saldos figura por 28.000 um, que es el valor razonable al cierre de X5, lo que significa que deberían figurar en la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta», 4.000 um.

Nota 5. Interposición de una demanda a un proveedor (activo contingente)

Se trata de un activo contingente, aunque haya una sentencia favorable en primera instancia, pero al no poder disponer de los 2.500 um y como el proveedor ha recurrido, continúa existiendo incertidumbre, de ahí que solo se informe en la memoria, no podemos registrar un derecho de cobro e ingreso excepcional tal como indica la Consulta 3 del BOICAC 108 (NFC062944).

Nota 6. Deterioro global

La cantidad que se estimó en el ejercicio X5 fue de 2.000 um y debería figurar en la cuenta 490, «Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales», por lo que hay que incorporar dicha información. Además, las bajas definitivas de X6 deberían figurar en la cuenta 650, «Pérdidas de créditos comerciales incobrables», por 1.500 um.

El resto de información del enunciado hay que tenerla en cuenta para registrar las operaciones del mes de diciembre a efectos de realizar el cierre de X6.

2. REALIZAR LOS ASIENTOS DEL MES DE DICIEMBRE Y DETERMINAR EL RESULTADO DE X6

A) ASIENTOS RELACIONADOS CON EL ALQUILER DEL LOCAL Y LA FIANZA

31 de diciembre de X6. Por la periodificación del alquiler del local cobrado por anticipado 2 años:

Código	Cuenta	Debe	Haber
752	Ingresos por arrendamientos	1.800	
485	Ingresos anticipados (5.000 – 3.200)		1.800

Al tratarse de rentas escalonadas, el ingreso lineal imputable al ejercicio X6 sería:

$$[(5.000 + 4.600)/24 \text{ meses}] \times 8 \text{ meses (1 de mayo a 31 de diciembre)} = 3.200 \text{ um}$$

31 de diciembre de X6. Por el efecto financiero de la fianza:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	133	
180	Fianzas recibidas a largo plazo (3.701 – 3.568)		133

El punto 9 de la información complementaria nos facilita que el valor actual de la fianza al cierre de X6 es de 3.701 um.

Por la imputación lineal a ingreso por arrendamientos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados [(4.000 - 3.568)/24 meses × 8 meses (mayo a diciembre)]	144	
752	Ingresos por arrendamientos		144

Por la reclasificación del cobro anticipado del efecto financiero de la fianza:

Código	Cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos por prestación de servicios a largo plazo	144	
485	Ingresos anticipados (mayo a diciembre X7)		144

B) POR LAS AMORTIZACIONES DE LOS ELEMENTOS DE INMOVILIZADO Y LOS COSTES DE DESMANTELAMIENTO DE LA MAQUINARIA

Por la amortización del local:

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	765	
282	Amortización acumulada de inversiones en construcciones [(18.000 - 7.800)/10 años × 9/12 (abril a diciembre)]		765

Por la amortización de los equipos informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.000	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información (12.000/4 años)		3.000

Por el traspaso a resultado del ejercicio de la subvención de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	1.200	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
746	Subvenciones de capital transferidas a resultado del ejercicio (3.000 × 40 %)		1.200

Por la amortización del *software* informático:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	660	
2806	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		660
	(1.980/3 años)		

Por la periodificación de los gastos de mantenimiento pagados en el X5:

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación (120/2 años)	60	
480	Gastos anticipados		60

Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.500	
2813	Amortización acumulada de maquinaria (33.000/6 años)		5.500

La información acerca de la vida útil de la máquina figura en el apartado 3 de la información complementaria.

Por el efecto financiero de la provisión por desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	165,38	
143	Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (3.307,5 × 0,05)		165,38

El importe de los 3.307,5 um figura como saldo al cierre de X5.

El punto 9 de la información complementaria del enunciado modifica la estimación de los costes de desmantelamiento, siendo el valor actual de 1.100 um. Este hecho modifica el coste del activo y las cuotas de amortización a partir de X8.

Por el ajuste de los costes de desmantelamiento:

Saldo registrado en la provisión a finales del X6	3.472,88
(3.307,5 + 165,38)	
Valor actual de los costes de desmantelamiento	1.100
Reducción de la provisión y valor del activo	2.372,88

Valor en libros del componente de desmantelamiento al cierre de X6 = 3.000 – (3.000/6 años × 3 años) = 1.500 um.

La parte de la reducción que excede al componente del valor en libros del desmantelamiento se considera exceso de provisión, tal como indica la norma primera, apartado 2 de la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado material.

«Si la modificación supone una minoración en el importe de la provisión superior al valor en libros de este componente del coste del activo, en la fecha en que se realiza la nueva estimación, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias».

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación	2.372,88	
2813	Amortización acumulada de maquinaria	1.500	
213	Maquinaria		3.000
7953	Exceso de provisión de costes de desmantelamiento		872,88
	(2.372,88 – 1.500)		

Por la cuota de amortización de los elementos que figuran como «Otros inmovilizados», cuyo importe figura en el punto 11 de la información complementaria.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.000	
2819	Amortización acumulada de otros inmovilizados		1.000

C) POR LA ACTUALIZACIÓN A LA COTIZACIÓN DE CIERRE DE X6 DE LA INVERSIÓN FINANCIERA DE LAS ACCIONES DE J, SA CLASIFICADA COMO DISPONIBLE PARA LA VENTA

• Valor en libros	28.000
• Valor razonable 31-12-X6	25.200
(2.000 acciones × 10 × 126%)	<u> </u>
• Ajuste negativo	2.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	2.800	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio neto		2.800

La cotización de cierre de las acciones de J, SA figura en el punto 12 del enunciado.

D) POR EL AJUSTE DEL DETERIORO GLOBAL DEL MOROSOS AL CIERRE DE X6

Por la cancelación del importe estimado en el X5:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	2.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		2.000

Por la cantidad estimada para el ejercicio X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	1.400	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.400

E) POR LA VENTA DEL TERRENO Y PERIODIFICACIÓN DE LOS INTERESES

1 de diciembre de X6. Por la venta del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.700	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado [(9.700 - 4.700) (valor actual)]	5.000	
2910	Deterioro de valor de terrenos	500	
210	Terrenos y bienes naturales		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material [9.700 - (10.000 - 500)]		200

31 de diciembre de X6. Por el devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	50	
76213	Ingresos de créditos c/p, otras empresas [(5.600 - 5.000) × 1/12]		50

Se ha optado por realizar la imputación lineal para simplificar los cálculos, pero lo correcto sería determinar la tasa efectiva y el cálculo exponencial.

$$5.000 = 5.600 \times (1 + i)^{-1}$$

$$\text{Tipo efectivo} = 12\%$$

$$\text{Imputación ejercicio X6} = 5.000 \times [(1,12)^{1/12} - 1] = 47,44$$

F) GASTOS DE PERSONAL

En el punto 8 de la información complementaria se facilitan los datos para registrar los costes del personal del mes de diciembre de X6:

Código	Cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios [10.200 (sueldo neto) + 1.200 (Seguridad Social trabajador) + 4.000 (retenciones IRPF)]	15.400	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	2.900	
476	Organismos Seguridad Social, acreedora		4.100
471	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		4.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.200

G) POR LA REGULARIZACIÓN DE EXISTENCIAS

El apartado 10 de la información complementaria incluye los datos para regularizar las existencias.

$$\text{Consumo de mercaderías} = \text{Existencias iniciales} + \text{Compras netas} - \\ - \text{Existencias finales}$$

$$261.000 = \text{Existencias iniciales} + (276.480 - 12.000 - 6.080 - 2.400) - 4.000$$

$$261.000 = \text{Existencias finales} + 256.000 (\text{compras netas}) - 4.000$$

$$\text{Existencias iniciales} = 9.000$$

Los datos de las compras netas figuran en el balance de saldos del 1 de diciembre de X6.

31 de diciembre de X6. Por el traspaso a gasto de las existencias iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	9.000	
300	Mercaderías		9.000

31 de diciembre de X6. Por la incorporación al balance de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	4.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		4.000

H) DETERMINAR EL RESULTADO DEL EJERCICIO

Por el traspaso de las cuentas de gastos e ingresos con saldo deudor al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	598.563,38	
600	Compras de mercaderías		276.480
708	Devoluciones de ventas		60.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		24.000
706	Descuento por pronto pago sobre ventas		4.800
640	Sueldos y salarios (99.000 + 15.400)		114.400
642	Seguridad Social a cargo de la empresa (30.000 + 2.900)		32.900
62	Gastos por servicios exteriores (64.800 + 60)		64.860
680	Amortización del inmovilizado intangible		660
681	Amortización del inmovilizado material (3.000 + 5.500 + 1.000) ..		9.500
682	Amortización de inversiones inmobiliarias		765
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		165,38
662	Intereses de deudas (2.000 + 133)		2.133
694	Pérdidas por deterioro de créditos comerciales		1.400
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables		1.500
610	Variación de existencias de mercaderías (-9.000 + 4.000)		5.000

Por el traspaso de las cuentas de ingresos y de gastos con saldo acreedor al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	630.000	
608	Devoluciones de compras	6.080	
609	<i>Rappels</i> por compras	12.000	
606	Descuento por pronto pago sobre compras	2.400	
746	Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio	1.200	
752	Ingresos por arrendamientos (5.000 - 1.800 + 144)	3.344	
762	Ingresos de créditos	50	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
793	Exceso de provisión por desmantelamiento	872,88	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	200	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	2.000	
129	Resultado del ejercicio		658.146,88

Resultado del ejercicio = 658.146,88 – 598.563,38 = 59.583,5 um

A continuación figura el formato oficial de la cuenta de pérdidas y ganancias:

1. Importe neto de la cifra de negocios		541.200
700, «Ventas de mercaderías»	630.000	
706, «Descuento sobre ventas por pronto pago»	-4.800	
708, «Devoluciones sobre ventas»	-60.000	
709, «Rappels sobre ventas»	-24.000	
4. Aprovisionamientos		-261.000
600, «Compras de mercaderías»	-276.480	
606, «Descuento sobre compras por pronto pago»	2.400	
608, «Devoluciones de compras»	6.080	
609, «Rappels por compras»	12.000	
610, «Variación de existencias»	-5.000	
5. Otros ingresos de explotación		3.344
752, «Ingresos por arrendamientos»	3.344	
6. Gastos de personal		-147.300
640, «Sueldos y salarios»	-114.400	
642, «Seguridad Social a cargo de la empresa»	-32.900	
		.../...

.../...		
7. Otros gastos de explotación		-65.760
Gastos por servicios diversos	-64.860	
694, «Pérdidas por deterioro de créditos comerciales»	-1.400	
650, «Pérdidas de créditos incobrables»	-1.500	
794, «Reversión de deterioro de créditos»	2.000	
8. Amortizaciones del inmovilizado		-10.925
680, «Amortización inmovilizado intangible»	-660	
681, «Amortización inmovilizado material»	-9.500	
682, «Amortización inversiones inmobiliarias»	-765	
9. Imputación de subvenciones		1.200
746, «Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos a resultado del ejercicio»	1.200	
10. Exceso de provisiones		872,88
7953, «Exceso de provisión por desmantelamiento»	872,88	
11. Deterioros y resultados por enajenación de inmovilizado		200
771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material»	200	
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		61.831,88
12. Ingresos financieros		50
76213, «Ingresos de créditos a corto plazo, otras empresas»	50	
13. Gastos financieros		-2.298,38
660, «Gastos por actualización de provisiones»	-165,38	
662, «Intereses de deudas»	-2.133	
B) RESULTADO FINANCIERO		-2.248,38
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS		59.583,5

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera y de sociedades

Se dispone de la siguiente información relativa a ZZ, SA de los años que se indican:

- El 1 de enero de X5 se formalizó un préstamo por importe de 60.000 um, soportando ZZ, SA los siguientes gastos: por comisión de apertura 700 um y por comisión de estudios 300 um. Además, por las gestiones que realizó el departamento financiero de ZZ, SA se estimó un coste de 100 um. Se fijó un interés variable, basándose en euríbor 12 meses más 1 %, que se revisa al final de cada año y se paga al final del siguiente. El préstamo se reembolsa en tres cuotas anuales que se abonan el 31 de diciembre de X5, X6 y X7 y que ascienden respectivamente a 21.210 um (tipo de interés efectivo 3,9%); 21.370 um (tipo de interés efectivo 4,4%) y 21.820 um.

La evolución del euríbor ha sido:

1-1-X5	2 %
31-12-X5	2,5 %
31-12-X6	3 %

- El capital de ZZ, SA está compuesto por acciones ordinarias de 100 um de valor nominal. El patrimonio neto de ZZ, SA al inicio del ejercicio X6 estaba compuesto por:

Capital social	275.000
Prima de emisión	175.000
Reserva legal	50.000
Reserva voluntarias	250.000
Resultados negativos de ejercicio X5	-200.000

La junta de accionistas, celebrada en abril, ha acordado realizar dos ampliaciones de capital:

Primera ampliación: incrementar el valor nominal de las acciones capitalizando todas las reservas disponibles para este fin.

Segunda ampliación: para recibir una aportación no dineraria consistente en uno de los dos negocios a los que se dedica JM, SA. Se emitieron, al 200%, 1.000

acciones nuevas de la misma clase que las antiguas de 100 um de valor nominal. JM, SA aportó:

Elementos	Valor contable	Valor razonable
Inmovilizado	90.000	100.000
Existencias	25.000	50.000
Deudores	80.000	80.000
Deudas	40.000	40.000

El aumento de capital se inscribió en el mes de julio de X6.

- Al cierre de los ejercicios X6 y X7 solo se modificó la composición del patrimonio por los resultados negativos que se obtuvieron (351.000 um en X6 y 9.000 um en X7). ZZ, SA en el ejercicio X8, atendiendo a lo establecido en el artículo 327 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), redujo capital por el mínimo legal.

Se pide:

- Realizar las anotaciones contables que procedan en las fechas indicadas.
- Indicar la composición del patrimonio neto después de la reducción de capital.

SOLUCIÓN

APARTADO A)

1. PRÉSTAMO CON GASTOS DE FORMALIZACIÓN (COSTE AMORTIZADO)

Se trata de un préstamo a 3 años que se amortiza mediante anualidades constantes a tipo variable que se revisa al cierre de ejercicio (euríbor + 1 punto).

El cálculo de la anualidad del primer año aplicando un tipo de interés del 3 % es:

$$60.000 \text{ (nominal del préstamo)} = \text{Anualidad} \frac{1 - (1 + 0,03)^{-3}}{0,03}$$

La anualidad correspondiente al ejercicio X5 nos da 21.211,82 um, aunque el enunciado indica 21.210 um.

Los gastos relacionados con el pasivo financiero son la comisión de apertura de 700 um y las 300 um de comisión de estudio que se registran como menos efectivo disponible y que se imputan como gasto financiero por la tasa efectiva.

Los costes del departamento financiero se consideran gastos operativos y relacionados con la propia actividad del departamento. No se incluyen en el cálculo del coste efectivo, ya que se trata de costes administrativos internos, no son costes incrementales.

$$\text{Coste amortizado a 1-1-X5} = 60.000 - 700 - 300 = 59.000 \text{ um}$$

Comprobación del tipo efectivo correspondiente al ejercicio X5 aplicando la función de Excel de la TIR:

Efectivo - Gastos de formalización	59.000
Primer pago	-21.210
Segundo pago	-21.210
Tercer pago	-21.210
TIR	3,8746429 %

Fecha	Coste efectivo	Explicitos	Gastos formalización	Pago	Coste amortizado
1-1-X5					59.000
31-12-X5	2.301 (59.000 × 0,039)	1.800 (60.000 × 0,03)	501	21.210	40.091

1 de enero de X5. Por la obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (60.000 - 300 - 700)	59.000	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (59.000 – 40.091)		18.909
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		40.091

31 de diciembre de X5. Por el devengo del coste financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (gasto financiero devengado por tipo efectivo)	2.301	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito [(60.000 × 0,03) (explícitos)]		1.800
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		501

Por el pago de la cuota del primer año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (18.909 + 501)	19.410	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.210

$$\text{Amortización capital año X5} = 21.210 - (60.000 \times 0,03) = 19.410 \text{ um}$$

A continuación determinamos el devengo del segundo año (X6):

Fecha	Coste efectivo	Explícitos	Gastos formalización	Pago	Coste amortizado
1-1-X5					59.000
31-12-X5	2.301 (59.000 × 0,039)	1.800 (60.000 × 0,03)	501	21.210	40.091
31-12-X6	1.764 (40.091 × 0,044)	1.420,65	343,35	21.370	20.485

$$\text{Deuda pendiente después del primer pago} = 60.000 - 19.410 = 40.590 \text{ um}$$

La cuota que adeuda a la entidad financiera para el ejercicio X6 es la siguiente:

$$40.590 \text{ (deuda pendiente)} = \text{Anualidad X6} \frac{1 - (1 + 0,035)^{-2}}{0,035}$$

Cuota X6 = 21.366,6 um, no coincide con el importe que indica la solución que son 21.370 um.

$$\text{Intereses explícitos X6} = 40.590 \times 0,035 = 1.420,65$$

$$\text{Capital devuelto X6} = 21.370 - 1.420,65 = 19.949,35$$

31 de diciembre de X5. Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (40.091 - 20.485)	19.606	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		19.606

31 de diciembre de X6. Por el devengo del coste financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (gasto financiero devengado por tipo efectivo)	1.764	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (explícitos)		1.420,65
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		343,35

Por el pago de la cuota del segundo año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (19.606 + 343,35)	19.949,35	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.420,65	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.370

31 de diciembre de 20X6. Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito (coste amortizado finales X6)	20.485	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		20.485

El enunciado nos da el importe del último pago, que son 21.820 um, pero no cuadra con el tipo de interés explícito que debería ser el 4%, un punto más que el euríbor que nos facilita el enunciado, lo que nos da la siguiente cuota de X7:

Deuda pendiente después del segundo pago	20.640,65
(60.000 – 19.410 – 19.949,35)	
Intereses explícitos X7 (20.640,65 × 0,04)	825,63
Cuota año X7 (20.640,65 × 1,04)	21.466,28
Gastos de formalizar pendientes de devengo	155,65
[1.000 – 501 (X5) – 343,35 (X6)]	

Fecha	Coste efectivo	Explícitos	Gastos formalización	Pago	Coste amortizado
1-1-X5					59.000
31-12-X5	2.301 (59.000 × 0,039)	1.800 (60.000 × 0,03)	501	21.210	40.091
31-12-X6	1.764 (40.091 × 0,044)	1.420,65	343,35	21.370	20.485
31-12-X7	1.335	1.179,35	155,65	21.820	0

A efectos de solucionar el último año partimos de los datos del enunciado.

31 de diciembre de X7. Por el devengo del coste financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6623	Intereses de deudas con entidades de crédito (gasto financiero devengado por tipo efectivo)	1.335	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (explícitos)		1.179,35
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		155,65

Por el pago de la cuota del segundo año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	20.640,65	
	(20.485 + 155,65)		
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.179,35	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.820

2.1. AMPLIACIÓN LIBERADA

La junta de accionistas aprueba incorporar las reservas disponibles al capital social, lo que implica capitalizar la prima de emisión y las reservas voluntarias, en total suman 175.000 + + 250.000 = 425.000 um.

Capital después de la ampliación = 275.000 + 425.000 = 700.000 um

La reserva legal no puede destinarse a ampliar capital debido a que la cantidad dotada no excede el 10% del nuevo capital social, que es el importe que permite destinar el artículo 303 del TRLSC.

La ampliación se hace por cambio de valor nominal no emitiendo acciones nuevas, de ahí que en la fecha de inscripción en el Registro Mercantil procede realizar el siguiente apunte contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	175.000	
113	Reservas voluntarias	250.000	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
100	Capital social		425.000

2.2. AMPLIACIÓN CON APORTACIONES NO DINERARIAS

Emisión de acciones nuevas = 1.000 acciones nuevas × 100 um × 200 % = 200.000 um.

Valor razonable de los activos identificados y de los pasivos asumidos del negocio adquirido a la sociedad JMS. A = 100.000 (inmovilizado) + 50.000 (existencias) + 80.000 (deudores) – 40.000 (deudas) = 190.000 um.

Fondo de comercio = 200.000 – 190.000 = 10.000 um.

Por la emisión de las acciones nuevas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	200.000	
100	Capital emitido pendientes de inscripción (1.000 acciones × 200)		200.000

Por la recepción del negocio de JM, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2	Inmovilizado	100.000	
204	Fondo de comercio	10.000	
3	Existencias	50.000	
4	Deudores	80.000	
X	Deudas		40.000
190	Acciones o participaciones emitidas		200.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil en el mes de julio de X6:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	200.000	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social (1.000 acciones × 100)		100.000
110	Prima de emisión (1.000 acciones × 100)		100.000

3. REDUCCIÓN DE CAPITAL PARA COMPENSAR PÉRDIDAS

El valor del patrimonio neto antes de reducir capital es el siguiente:

100, «Capital social»	800.000
Serie A (2750 acciones × 254,54)	700.000
Serie B (1.000 acciones × 100)	100.000
110, «Prima de emisión» (1.000 acciones × 100)	100.000
112, «Reserva legal»	50.000
121, «Resultados negativos ejercicio X5»	(200.000)
Patrimonio neto contable a 31-12-X5	750.000
121, «Resultados negativos ejercicio X6»	(351.000)
Patrimonio neto contable a 31-12-X6	399.000
129, «Resultado del ejercicio X7»	(9.000)
Patrimonio neto contable a 31-12-X7	390.000

Al ser una sociedad anónima, el artículo 327 del TRLSC indica que es obligatorio compensar pérdidas si el valor del patrimonio neto es inferior a los 2/3 del capital escriturado y ha transcurrido más de un ejercicio consecutivo.

$$2/3 \text{ del capital social} = 2/3 \times 800.000 \text{ um} = 533.333,33$$

Es obligatorio compensar pérdidas debido a que aparte de incumplir el artículo 327 del TRLSC, al cerrar los ejercicios X6 y X7, el valor del patrimonio neto es inferior a la mitad del capital social que es una de las causas de disolución del artículo 363 del TRLSC.

El acuerdo de la junta general de accionistas es compensar las pérdidas por el importe mínimo, lo que supone igualar el valor del patrimonio neto a los 2/3 del capital escriturado, al ser el segundo año consecutivo que el valor del patrimonio neto es inferior a los 2/3 del capital social.

- Patrimonio neto = 2/3 capital social.
- 390.000 = 2/3 capital social.
- Capital social después de reducir = 585.000 um.
- Importe que hay que reducir = 800.000 – 585.000 = 215.000 um.

La reserva legal, al no exceder el 10% del nuevo capital social, optamos por no cancelarla con el objetivo de que si en un futuro obtiene beneficios sea más fácil repartir dividendos, mientras que la prima de emisión al ser disponible debe destinarse a compensar pérdidas de forma obligatoria.

Por el traspaso del resultado de X7 a resultados negativos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos del ejercicio X7	9.000	
129	Resultado del ejercicio		9.000

Por la reducción del capital social para compensar pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	215.000	
110	Prima de emisión	100.000	
121	Resultados negativos ejercicio X5		200.000
121	Resultados negativos ejercicio X6		115.000

APARTADO B)

100, «Capital social»	585.000
Serie A (2.750 acciones × 186,136363)	511.875
Serie B (1.000 acciones × 73,125)	73.125
112, «Reserva legal»	50.000
121, «Resultados negativos ejercicio X6» (351.000 – 115.000)	(236.000)
129, «Resultado del ejercicio X7»	(9.000)
Patrimonio neto contable a 31-12-X7	<u>390.000</u>

A continuación vemos como se determina el nuevo capital social después de compensar pérdidas, ya que al tener las acciones distinto nominal, debe repartirse proporcionalmente.

Serie A	700.000	87,5 %	$215.000 \times 87,5 \%$	188.125
Serie B	100.000	12,5 %	$215.000 \times 12,5 \%$	26.875
Total	800.000	100 %		215.000

- Serie A = $700.000 - 188.125$ (importe reducido) = 511.875 um.
- Nominal de las acciones de la serie A = $511.875 / 2.750$ acciones = 186,136363.
- Serie B = $100.000 - 26.875$ (importe reducido) = 73.125 um.
- Nominal de las acciones de la serie C = $73.125 / 1.000$ acciones = 73,125 um.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

1. Una sociedad se dedica a la consultoría especializada y a la formación. Debido a la diversidad de actividades, la sociedad se encuentra en prorrata general de IVA y realiza exclusivamente las siguientes operaciones:

- Año X1. Impartición de cursos de un máster homologado universitario por 100.000 euros.
- Año X1. Trabajos de consultoría por 300.000 euros.
- Año X1. Gastos generales con IVA por importe de 250.000 euros.
- En el año X0 su prorrata definitiva ascendió al 90%.
- En el año X0 la sociedad había adquirido un local de negocios nuevo desde el que realiza desde entonces su actividad empresarial por 500.000 euros.

Nota. Las cantidades mencionadas se entiende que son netas del correspondiente IVA. Deben entenderse las operaciones sujetas a un tipo de IVA general del 20%.

Se pide:

1. Efectuar el registro contable de las operaciones del ejercicio.

2. Efectuar, si procede, los ajustes derivados de la prorrata definitiva del año X1 en operaciones corrientes y del bien de inversión.
3. Efectuar el registro contable de la liquidación del IVA y, en su caso, su pago.

2. La sociedad obtiene en el ejercicio X1 un beneficio antes de impuestos de 775.000 euros.

Para la contabilización del impuesto sobre beneficios se debe tener en cuenta la información que aporta el servicio de contabilidad:

1. Entre los datos contabilizados se encuentran:
 - 1.1. Un crédito de 18.300 euros adeudado por una entidad vinculada, la cual fue declarada en concurso en diciembre de X0 y abriéndose la fase de liquidación el 1 de abril de X1.
 - 1.2. Unos intereses de demora girados por la presentación del IVA fuera de plazo. El importe es de 5.000 euros.
 - 1.3. Un crédito pendiente de 26.000 euros, adeudados por una entidad no vinculada declarada en concurso de acreedores.
 - 1.4. Un crédito pendiente de 28.000 euros impagado el día 1 de octubre de X1.
2. La empresa se ha acogido a un plan de libertad de amortización fiscal de un activo adquirido el 31 de diciembre por 37.500 euros. El plazo de amortización es de 5 años.
3. Hace 5 ejercicios la empresa tuvo una base imponible negativa de 25.000 euros, aún sin compensar, y no contabilizada en aras del cumplimiento de principio de prudencia. Además hace 3 ejercicios no pudo aplicarse una deducción de 32.200 euros, por ello no fue contabilizada en su día.

Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio X1 han sido de 105.000 euros y las deducciones y bonificaciones de 38.800 euros.

Nota: El tipo de gravamen aplicable es del 25%. En el ejercicio X1 se aplicarán sin limitación alguna las bases imponibles negativas, las deducciones y bonificaciones.

Se pide:

1. Efectuar la liquidación del impuesto sobre sociedades.
2. Efectuar el registro contable en relación con el impuesto sobre sociedades de las operaciones descritas.

SOLUCIÓN

APARTADO 1. PRORRATA GENERAL

1. EFECTUAR EL REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DEL EJERCICIO

1. Por los cursos que imparte de un máster universitario (actividad exenta):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	100.000	
705	Prestación de servicios		100.000

2. Por los trabajos de consultoría (actividad sujeta y no exenta):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	360.000	
705	Prestación de servicios		300.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (300.000 × 20 %)		60.000

3. Por los gastos generales:

La prorrata provisional para el ejercicio X1 es la definitiva del X0 que era de un 90 %, lo que implica que el 10% del IVA no es deducible y supone mayor importe del gasto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6	Gastos generales [250.000 + (250.000 × 20 % × 10 %)]	255.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (250.000 × 20 % × 90 %)	45.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.000

4. Calcular la prorrata definitiva del ejercicio X1

$$\% \text{ prorrata general} = \frac{300.000 \text{ (actividad sujeta y no exenta)}}{300.000 \text{ (actividad sujeta)} + 100.000 \text{ (actividad exenta)}} = 75 \%$$

2. AJUSTAR LA PRORRATA PROVISIONAL A LA PRORRATA DEFINITIVA Y REGULARIZAR SI PROCEDE LOS BIENES DE INVERSIÓN

Por el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva de los gastos del ejercicio X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6341	Ajustes negativos en el IVA de activo corriente [250.000 × 20 % × (90 % - 75 %)]	7.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		7.500

Por la regularización de los bienes de inversión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en el IVA de bienes de inversión [500.000 × 20 % × (90 % - 75 %)/10 años]	1.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		1.500

La prorrata definitiva del año de la compra del local era del 90% y la del ejercicio actual es del 75 %, como difiere en más de 10 puntos porcentuales procede regularizar el local adquirido en el ejercicio X0.

3. LIQUIDACIÓN DEL IVA Y, EN SU CASO, REGISTRAR EL PAGO

Por la liquidación del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	60.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (45.000 - 7.500 - 1.500)		36.000
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		24.000

Por el pago de la liquidación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	24.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		24.000

APARTADO 2. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

1. EFECTUAR LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1. Comentar los ajustes fiscales

Nota 1. Crédito adeudado por una empresa del grupo

El deterioro contable de X0 de la empresa del grupo no era deducible a pesar de haberse declarado en concurso, porque el artículo 13.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) para créditos vinculados exige haber abierto fase de liquidación que tiene lugar el 1 de abril de X1.

Ajuste fiscal negativo de 18.300 euros, revierte el activo diferido registrado en el X0.

Año	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia	Ajuste fiscal
X0	0	18.300	+18.300	+18.300
X1	0	0	0	-18.300

Nota 2. Intereses de demora por presentar el IVA fuera de plazo

Al presentar la liquidación fuera de plazo existe recargo que tiene la consideración de sanción e intereses de demora si supera el año. El enunciado indica que existen intereses de demora los cuales tienen la consideración de gasto financiero y deducible con el límite del artículo 16 de la LIS. Si fuera el recargo tendría la consideración de gasto no deducible, ya que con base en el artículo 15 c) de la LIS no es deducible.

No procede ajuste fiscal al tratarse de intereses de demora.

Nota 3. Crédito de entidad no vinculada declarada en concurso

El deterioro contable es deducible de acuerdo con el artículo 13.1 de la LIS al estar declarado en situación concursal, no hay ajuste fiscal.

Año	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia	Ajuste fiscal
X1	0	0	0	0

Nota 4. Crédito moroso

El deterioro contable no es deducible al no existir demanda judicial ni haber sido declarado en concurso. El artículo 13.1 de la LIS exige que hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento, que era el 1 de octubre de X1.

Ajuste fiscal positivo = + 28.000 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual.

Año	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia	Ajuste fiscal
X1	0	28.000	+28.000	+28.000

Nota 5. Libertad de amortización

Si el bien se compró a 31 de diciembre de X1 no procede amortizarlo en contabilidad, pero desde el punto de vista fiscal puede deducirse la totalidad.

Año	Valor en libros	Base fiscal	Diferencia	Ajuste fiscal
X1	37.500	0	-37.500	-37.500

Ajuste fiscal negativo de 37.500 euros, diferencia temporaria con origen ejercicio actual.

1.2. Esquema de liquidación de X1

Resultado contable antes de impuestos	+775.000
+/- Diferencias permanentes	0
+/- Diferencias temporarias	
A) Origen ejercicio actual	-9.500
Deterioro de un crédito moroso (Nota 4)	+28.000
Libertad amortización (Nota 5)	-37.500
B) Origen ejercicios anteriores	-18.300
Deterioro de créditos vinculados (Nota 1)	-18.300
Base previa X1	747.200

– Compensación bases imponibles negativas	25.000
Base imponible X1	722.200
Tipo de gravamen	× 25 %
Cuota íntegra	180.550
– Deducciones de ejercicios anteriores	–32.200
– Deducciones del ejercicio actual	–38.800
Cuota líquida	109.550
– Retenciones y pagos a cuenta	–105.000
Deuda tributaria	4.550

2. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	109.550	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		105.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		4.550

A partir de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 sobre la contabilización del impuesto sobre beneficios no procede reconocer previamente el crédito fiscal por pérdidas a compensar o deducciones de ejercicios anteriores, sino que figuran como menor gasto en el importe de la cuota líquida, que recoge la cuenta 6300, «Impuesto corriente».

Con relación a los ajustes fiscales que son diferencias permanentes, al no revertir tampoco generan activos o pasivos diferidos.

Por la reversión del deterioro de créditos vinculados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.575	
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «Deterioro crédito vinculado X0» (18.300 × 25 %)		4.575

Por el deterioro del crédito moroso del ejercicio actual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «Deterioro crédito moroso X1» (28.000 × 25 %)	7.000	
6301	Impuesto diferido		7.000

Por la libertad de amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	9.375	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «Libertad de amortización» (37.500 × 25 %)		9.375

No procede asiento contable con las deducciones del ejercicio actual debido a que se aplican en su totalidad.

El resultado contable del ejercicio sería:

Resultado contable antes de impuestos	775.000
6300, «Impuesto corriente»	-109.550
6301, «Impuesto diferido» (saldo de la cuenta) (-4.575 + 7.000 - 9.375)	-6.950
Resultado del ejercicio	<u>658.500</u>

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemáticas financieras

La sociedad A quiere reformar sus instalaciones. Para ello contrata a la empresa B, que estima que las obras terminarán en 3 años con un coste de 50.000 euros, de los cuales 20.000 euros se entregan hoy, al principio del contrato, y el resto cuando terminen las obras.

1. Calcule, aplicando capitalización simple, la cantidad que A debe invertir en un banco que ofrece un interés trimestral del 2 %, si quiere pagar la parte restante del precio solo con los intereses de la imposición, sin disponer del principal.
2. La sociedad A teme no disponer de efectivo suficiente para hacer frente al pago de los 30.000 euros cuando terminen las obras y está analizando otras alternativas:

- a) Fraccionar el pago en dos partes iguales, abonando la primera cuando se terminen las obras y la segunda 6 meses después. Calcule, razonadamente, el importe de esos pagos para que el contratista B acepte esta propuesta. Interés nominal anual del 12% capitalizable semestralmente.
 - b) Solicitar un préstamo, cuando se terminen las obras, con las siguientes características: Devolución mediante anualidades constantes, duración 4 años, interés 5% anual. Calcule el importe de las anualidades y el capital pendiente de amortizar al final del segundo año.
3. La sociedad A suspenderá su actividad durante la reforma pero se calcula que, una vez terminada, sus ingresos, al final de cada año, serán superiores en 5.000 respecto de los del año anterior, durante los 5 primeros años, y a partir de ese momento los ingresos se estabilizarán en 325.000 cada año, de manera indefinida. Calcule el valor actual (en el momento de empezar las obras) de los ingresos de la sociedad aplicando un interés del 3% anual. Los ingresos en el último año que la sociedad ha estado activa ascienden a 300.000 euros.

SOLUCIÓN

1. CALCULAR LA CANTIDAD QUE A DEBE INVERTIR EN UN BANCO PARA QUE CON LOS INTERESES PUEDA ABONAR EL SEGUNDO PAGO DE LAS REFORMAS DE LAS INSTALACIONES

- Importe que deberá abonar dentro de 3 años = $50.000 - 20.000 = 30.000$ euros.
- Intereses totales = $Co \times n \times i$.
- $30.000 = Co \times 12$ (trimestres) $\times 2\%$ (tipo efectivo trimestral).
- $Co = 125.000$ euros.

2.A) VALOR DE LOS DOS PAGOS FRACCIONADOS QUE SEA EQUIVALENTE AL IMPORTE DE 30.000 EUROS QUE ESPERABA RECIBIR EL CONTRATISTA CUANDO ACABARAN LAS REFORMAS

- Tipo de interés semestral = $0,12/2 = 0,06 = 6\%$ semestral.
- $30.000 = X + X/1,06$
- $X = 15.436,89$ euros.

2.B) SOLICITAR UN PRÉSTAMO POR 30.000 EUROS

Anualidad del préstamo francés:

$$30.000 = X \text{ (cuota anual)} \frac{1 - (1 + 0,05)^4}{0,05}$$

Cuota anual = 8.460,35 euros.

Capital pendiente de amortizar al final del segundo año:

Se entiende que es después del pago de la cuota del año 2, lo que implica el siguiente cálculo:

$$8.460,35 \frac{1 - (1 + 0,05)^2}{0,05} = 15.731,27 \text{ euros}$$

3. VALOR ACTUAL DE LOS INGRESOS

Durante los 3 años que dura la reforma no se generan ingresos, pero a partir del cuarto año y durante 5 años aumentan en progresión aritmética de 5.000 euros, siendo el primer término de $300.000 + 5.000 = 305.000$ euros y a partir del año 6 desde la reforma se estabilizan de manera indefinida en 325.000 euros.

Valor actual de los ingresos en el momento de empezar las obras:

$$\begin{aligned} \text{Valor actual renta en progresión aritmética} &= [(305.000 + 5.000/0,03 + 5 \times 5.000) \times \\ &\times \frac{1 - (1 + 0,03)^{-5}}{0,03} - \frac{5 \times 5.000}{0,03}] \times (1 + 0,03)^{-3} = 1.318.952,098 = 1.318.952,10 \text{ euros} \end{aligned}$$

$$\text{Valor actual renta perpetua} = 325.000/0,03 \times (1,03)^{-8} = 8.551.933,37 \text{ euros}$$

$$\text{Total de ingresos actualizados} = 1.318.952,10 + 8.551.933,37 = 9.870.885,47$$