

- **Las modificaciones en el IRPF introducidas por la Ley de autónomos**  
*Luis Alberto Malvárez Pascual*
- **Intangibles de marketing y empresas multinacionales: el caso Hyundai**  
*José Manuel Calderón Carrero*
- **Información tributaria de activos foráneos: Una propuesta ambiciosa**  
*Esaú Alarcón García*
- **Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español**  
*María Bertán Girón*
- **Efectos de la modificación de la base imponible en el IVA**  
*Ignacio García Sinde*
- **Resolución de litigios de doble imposición en la UE**  
*Gracia M.ª Luchena Mozo*
- **Inspectores tributarios de la Generalitat de Catalunya: casos prácticos (y II)**  
*Rafael Enric Herrando Tejero*
- **El registro del arrendamiento**  
*Sergio Manuel Jiménez Cardoso y Sonia Caro Fernández*
- **Caso práctico de Técnicos de Hacienda**  
*Elena Robledo Encinas, Ana Luna García González y José Tovar Jiménez*

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

**Diciembre 2017 – Número 417**

## 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](mailto:info@cef.es)

**EDITA:**

Centro de Estudios Financieros, S.L.

**IMPRIME:**

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

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

ISSN: 1138-9540

ISSN-e: 2531-2138

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

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

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



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

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

## SUMARIO

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

Página

#### TRIBUTACIÓN


#### ESTUDIOS

- 96/2017** Análisis de las medidas tributarias introducidas por la Ley de reformas urgentes del trabajo autónomo  
*Analysis of the tax measures introduced by the Law of urgent reforms of self-employed work* ..... 5  
(Luis Alberto Malvárez Pascual)
- 97/2017** ¿La revalorización de una marca global determina un ajuste de precios de transferencia en sede de las filiales del grupo? Una nota al hilo del caso Hyundai sobre la explotación de los intangibles de marketing en un contexto post-BEPS  
*Does the revaluation of a global brand determine a transfer pricing adjustment for the group's subsidiaries? A note to the thread of the Hyundai case on the exploitation of marketing intangibles in a post-BEPS context* ..... 33  
(José Manuel Calderón Carrero)
- 98/2017** Información tributaria de activos foráneos: Una propuesta ambiciosa  
*Reporting obligation of assets abroad: An ambitious proposal* ..... 55  
(Esaú Alarcón García)
- 99/2017** Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español. Un nuevo paradigma  
*Social Security contributions and the income tax under the Spanish legal system. A new paradigm* ..... 75  
(María Bertrán Girón)
- 100/2017**  Cuestiones prácticas sobre los efectos de la modificación de la base imponible en el impuesto sobre el valor añadido español  
*Practical questions related to the effects of modification of the taxable base of the Spanish value added tax* ..... 99  
(Ignacio García Sinde)

## ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 101/2017** El nuevo escenario comunitario de mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la Unión Europea (Análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15) ..... 103  
(Gracia M.<sup>a</sup> Luchena Mozo)

## CASO PRÁCTICO


- 102/2017**  Supuestos prácticos del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya (y II) ..... 111  
(Rafael Enric Herrando Tejero)


## CONTABILIDAD

### ESTUDIOS

- 103/2017** El registro del arrendamiento  
*The register of leasing contract* ..... 113  
(Sergio Manuel Jiménez Cardoso y Sonia Caro Fernández)

## CASO PRÁCTICO

- 104/2017**  Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda del Estado ..... 151  
(Elena Robledo Encinas, Ana Luna García González y José Tovar Jiménez)

 Solo disponible en versión digital

---

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

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

## ANÁLISIS DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR LA LEY DE REFORMAS URGENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO

**Luis Alberto Malvárez Pascual**

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

---

### EXTRACTO

En este artículo se realiza un estudio crítico de las medidas fiscales que han sido recientemente introducidas por la nueva Ley de reformas urgentes del trabajo autónomo, aplicables por empresarios o profesionales que sean contribuyentes del IRPF. La primera medida trata de determinar la deducción de los gastos de suministros de electricidad, agua, gas y telecomunicaciones cuando una parte de la vivienda está afectada a los fines de una actividad empresarial o profesional. La segunda se refiere a los gastos de manutención realizados por el propio contribuyente en establecimientos de hostelería.

**Palabras clave:** IRPF; gastos deducibles; gastos de suministros de electricidad, gas, agua y telecomunicaciones; gastos de manutención.

---

*Fecha de entrada: 16-10-2017 / Fecha de aceptación: 02-11-2017 / Fecha de revisión: 27-10-2017*

## ANALYSIS OF THE TAX MEASURES INTRODUCED BY THE LAW OF URGENT REFORMS OF SELF-EMPLOYED WORK

Luis Alberto Malvárez Pascual

---

### ABSTRACT

This paper makes a critical study about the tax measures introduced recently by the new Act of Urgent Reforms of Self-employed Work, applicable by employers or professionals as taxpayers in the income tax. The first issue concerns the deduction of electricity, water, gas and telecommunications costs when housing is used partially in business or professional activity. The second one relates to the deduction of taxpayer's living expenses in catering establishments.

**Keywords:** income tax; deductible expenses; electricity, water, gas and telecommunications costs; living expenses.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. La deducibilidad de los suministros cuando la vivienda esté parcialmente afecta a una actividad económica
  - 2.1. Análisis de la controversia que ha motivado la reforma legislativa
  - 2.2. Estudio de la reforma introducida por la Ley 6/2017, de 24 de octubre
3. Los gastos de manutención del titular de la actividad económica
  - 3.1. El estado de la cuestión con anterioridad a la reforma
  - 3.2. Análisis de la nueva letra c) del artículo 30.2.5.<sup>a</sup> de la LIRPF: Los requisitos y cuantía del gasto
    - 3.2.1. Los requisitos que se establecen para que el gasto por manutención resulte deducible
    - 3.2.2. La cuantía del gasto deducible

## 1. INTRODUCCIÓN

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, de reformas urgentes del trabajo autónomo<sup>1</sup>, ha incorporado diversas medidas de índole tributaria que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2018<sup>2</sup>. En concreto, la ley dedica el título V (art. 11) a las reformas en materia tributaria, modificándose la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

Es preciso advertir que esta ley se centra en la reforma de los aspectos sustanciales de dicho régimen de la Seguridad Social, de tal modo que las modificaciones que se han introducido en materia tributaria son escasas y tienen un alcance muy limitado. Sin embargo, de la lectura inicial de la ley hay dos indicadores que harían pensar que la reforma es mucho más ambiciosa. Por un lado, el preámbulo hace un diagnóstico de diversos problemas de cierta envergadura relativos al régimen fiscal de los trabajadores autónomos<sup>3</sup>, por lo que lo lógico sería pensar que los mismos se van a tratar de solucionar a través del articulado de la norma. Sin embargo, la ley no aborda las cuestiones planteadas, por lo que no se entienden las razones que justifican que se plantee esta problemática en su preámbulo. Por otro lado, el señalado título V se encabeza con el título de «Medidas para clarificar la fiscalidad de los trabajadores autónomos», lo que da una apariencia de que su alcance sea mucho mayor del que realmente es. Este título es excesivamente amplio si se tiene en cuenta el contenido de la reforma, que solo se refiere a dos gastos muy concretos, en relación con los cuales se establece un mecanismo objetivo para su cuantificación. Por tanto, también desde este punto de vista la reforma es muy limitada, de tal modo que muchos empresarios y profesionales no se verán afectados por la misma.

<sup>1</sup> Dicha ley tiene su origen en la Proposición de Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de noviembre de 2016, Serie B, núm. 56-1).

<sup>2</sup> Según la disposición final decimotercera de dicha ley el artículo 11, que introduce la reforma tributaria, entrará en vigor el día 1 de enero de 2018.

<sup>3</sup> El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, señala lo siguiente: «Por otra parte, en el ámbito fiscal, la Administración tributaria debería facilitar la liquidez a los autónomos y no imponer cargas formales, que además la dificulten. Los autónomos están sujetos a una peor financiación, hacen frente a una elevada tasa de morosidad y a una mayor carga financiera del impuesto sobre el valor añadido al tener que anticipar en numerosas ocasiones el impuesto devengado a sus clientes sin haberlo cobrado, así como a una mayor dificultad para conseguir financiación bancaria debido a las exigencias de avales y al limitado patrimonio personal de muchos autónomos. Todo ello, junto con un cierto desconocimiento sobre cómo negociar con los bancos, contribuye a que los costes de financiación de los autónomos sean más elevados y a que existan dificultades añadidas para acceder a inversores privados. Además, los elevados plazos de pago de los clientes, sobre todo por parte de las Administraciones públicas, suponen un problema añadido dada la mayor dificultad del autónomo para conseguir financiación a corto plazo. Teniendo presente todo lo anterior, con esta ley se avanza en una serie de reformas que van dirigidas a apoyar el desarrollo de la actividad emprendedora en términos más adecuados para dicho colectivo».

En cuanto a las medidas concretas que introduce, la reforma ha pretendido solucionar la cuestión de la deducibilidad de los gastos por suministros de electricidad, gas, agua y telecomunicaciones cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual. Se trata de una situación bastante común entre los empresarios y profesionales sujetos al IRPF, sobre todo en determinados sectores, en los que es normal que se habilite una parte de la vivienda para el ejercicio de la actividad económica. La Administración ha mantenido siempre una posición muy estricta en cuanto a la posibilidad de deducir tales gastos. No obstante, diversas resoluciones judiciales y del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) han cuestionado dicho criterio administrativo. La reforma que ahora se introduce trata de simplificar el cálculo del gasto deducible, estableciendo un método objetivo, que resulta de aplicación salvo que se acredite –por la Administración o por el contribuyente– un porcentaje inferior o superior. Obviamente, todo aquel que ejerza su actividad en un local afecto, independiente de su vivienda habitual o que, simplemente, no utilice la misma en la actividad económica, no se verá afectado por la reforma.

En segundo lugar, se establece la posibilidad de que los empresarios y profesionales puedan deducir determinadas cuantías por manutención, siempre que cumplan ciertos requisitos. En realidad, lo que hace la reforma es introducir el criterio que ya venía defendiendo la Dirección General de Tributos (DGT) en las respuestas a sus consultas, que, por otra parte, es bastante restrictivo en relación con la determinación de la cuantía del gasto deducible.

Por su parte, en el trámite inicial en el Congreso desapareció de la proposición de ley la medida más relevante desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo, como era la equiparación de la regulación en el IRPF y en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los gastos relativos a la adquisición o alquiler de los vehículos de turismo para su afectación, total o parcial, a la actividad empresarial o profesional. El problema en estos casos es la exigencia a efectos del IRPF de que se pruebe la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, pues en relación con los bienes indivisibles no cabe una afectación parcial, salvo que se den las condiciones establecidas en el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), de las que precisamente se excluyen a los vehículos automóviles. La norma que se pretendía introducir establecía la deducibilidad en el IRPF del 50% de los gastos relacionados con los vehículos que se encuentren parcialmente afectos a la actividad desarrollada por el empresario o profesional, equiparándose de este modo el porcentaje que se podía deducir de las cuotas de amortización de los automóviles de turismo en el IRPF con el que resulta deducible de las cuotas del IVA<sup>4</sup>. Sin embargo, como se ha indicado, esta norma desapareció en el trámite del Congreso, sin que haya sido recuperada con posterioridad, lo que ha reducido notablemente la relevancia práctica de esta reforma.

<sup>4</sup> El artículo 6 de la proposición de ley daba nueva redacción al artículo 30.2.4.º de la LIRPF estableciendo que «... los vehículos automóviles serán deducibles en el IRPF, en los mismos términos y condiciones que están previstos en la normativa del IVA». La exposición de motivos de dicha proposición era del siguiente tenor: «El título IV clarifica los supuestos de deducibilidad de los gastos relacionados con el vehículo que está parcialmente afecto a la actividad económica del autónomo, que podrán deducirse al 50 por ciento tal y como sucede con el IVA, equiparando tratamiento de ambos impuestos para los mismos supuestos, dado que en la actualidad existe una diferenciación evidente en la aplicación de IVA e IRPF para los mismos supuestos o hechos imposables, eliminando así la discrecionalidad en las comprobaciones e inspecciones que realiza la Administración Estatal de la Agencia Tributaria y realizando el principio de seguridad jurídica».

Otra importante diferencia de la ley finalmente aprobada respecto de la proposición inicial es su ámbito de aplicación. Si la propuesta original hubiera sido admitida la reforma aún habría sido más limitada, pues su ámbito subjetivo se restringía a los contribuyentes sujetos a la estimación directa simplificada<sup>5</sup>, por lo que los empresarios y profesionales que determinasen sus rendimientos netos por el régimen de estimación directa normal no se habrían visto afectados por ella. La ampliación del ámbito subjetivo a ambos regímenes de estimación directa es una medida acertada, pues la restricción del ámbito subjetivo a la modalidad simplificada no tenía lógica desde ningún punto de vista en la medida en que la situación de los empresarios y profesionales es la misma en cualquiera de los dos regímenes de estimación directa.

En cualquier caso, como ya se ha dicho, la reforma va a tener escasa incidencia en la práctica. La misma se restringe a dos gastos muy concretos, cuya cuantificación se ha pretendido realizar con criterios objetivos para tratar de evitar las controversias que hasta el momento habían surgido, imponiéndose legalmente unos criterios muy restrictivos en cuanto a la determinación del importe del gasto deducible. Por todo ello se puede afirmar que se ha desaprovechado una magnífica ocasión para abordar una reforma más general de los gastos deducibles de los empresarios y profesionales en el IRPF y en el IVA, particularmente en lo relativo a la afectación de los bienes y derechos, pues se trata de un aspecto que debiera ser objeto de una revisión para que el régimen fiscal se pueda adaptar con mayor flexibilidad a la realidad de muchos contribuyentes que ejercen su actividad económica de forma individual.

## **2. LA DEDUCIBILIDAD DE LOS SUMINISTROS CUANDO LA VIVIENDA ESTÉ PARCIALMENTE AFECTA A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA**

### **2.1. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIA QUE HA MOTIVADO LA REFORMA LEGISLATIVA**

En la realidad es muy frecuente que los empresarios o profesionales que ejerzan la actividad individualmente no utilicen para ello un local afecto específicamente a la misma. Así ocurre con habitualidad en algunas profesiones clásicas ejercidas por médicos, abogados, periodistas, escritores, publicistas, etc., u otras más novedosas relacionadas con el mundo digital y de internet, en las que no es necesaria la presencia física del empresario o profesional en un local específicamente afecto a la actividad. En todos estos casos resulta muy habitual que la actividad económica se desarrolle en la propia vivienda habitual de su titular, que de este modo se utiliza parcialmente para los fines de la misma.

---

<sup>5</sup> En la proposición de ley inicialmente presentada en el Congreso se modificaba la regla 4.ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, en la medida en que la reforma solo afectaba a la estimación directa simplificada. Sin embargo, al ampliarse su ámbito de aplicación a su paso por el Congreso a las dos modalidades de estimación directa se ha debido modificar finalmente la regla 5.ª del mismo precepto.

La primera cuestión que debe clarificarse es la determinación de si los inmuebles que sirvan solo en parte al objeto de la actividad económica son susceptibles de afectación a la misma. La respuesta positiva a esta cuestión se determina en el artículo 29.2 de la LIRPF, que permite la afectación parcial de los elementos patrimoniales divisibles<sup>6</sup>, lo que se refiere fundamentalmente a los bienes inmuebles, que pueden dividirse en función de la superficie dedicada a cada uso. Por tanto, la afectación de la vivienda se entiende limitada a aquella parte de la misma que realmente se utilice en la actividad, siempre que sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

En cualquier caso, no existe la misma facilidad en todas las actividades para acreditar que el inmueble se encuentra parcialmente afecto. Cuando se trata de actividades económicas que se realizan «de cara al público», en las que los clientes deben acudir al inmueble en el que se ejercen las mismas, normalmente existe un lugar separado de la vivienda y habilitado de forma exclusiva para el desarrollo de la misma, por lo que al menos la determinación del espacio que se dedica a ambos usos es relativamente sencilla. No obstante, la cuestión se complica aún más en otras profesiones, como en el caso de escritores o periodistas o, en general, en todas aquellas en las que no existe normalmente contacto físico con la clientela en el propio lugar donde se desarrolla el trabajo. Al no existir contacto directo con los clientes la separación entre ambos tipos de espacios dentro del inmueble suele ser menos clara, por lo que en estos casos puede resultar más compleja la acreditación de la afectación parcial de los inmuebles a la actividad económica.

A efectos de concretar la parte del inmueble afecta se toma en consideración la superficie del mismo que se dedica de forma exclusiva a la actividad empresarial o profesional en relación con la superficie total del mismo. Dicho aspecto debe ser determinado inicialmente por el contribuyente, quien deberá establecer la superficie afecta a la actividad en su declaración censal<sup>7</sup>. No obstante, es una cuestión que será susceptible de control por la Administración tributaria, aunque en la medida en que dicha comprobación requiere la entrada en la vivienda habitual puede presentar una cierta complejidad.

---

<sup>6</sup> Dicho precepto establece lo siguiente: «Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles».

<sup>7</sup> Esta información sobre el porcentaje de afectación del inmueble se debe aportar en la declaración censal (modelos 036 o 037), que debió presentar el empresario o profesional cuando inició su actividad. Si en el momento de esta presentación aún no había afectado el inmueble a la misma dicha declaración censal se debe modificar cuando esto ocurra. En concreto, el grado de afectación de la vivienda debe declararse en la casilla 444 de dicho modelo, como local afecto indirectamente a la actividad, debiendo indicar los metros cuadrados y la proporción que representan respecto de la superficie total de la vivienda. En este sentido, la Consulta de la DGT de 13 de marzo de 2015 (V0817/2015 –NFC054178–), que se refiere a un caso en el que para el ejercicio de la actividad el contribuyente ha habilitado una estancia de su vivienda habitual, señala que «... de la literalidad de la casilla 444 de dicho modelo, se desprende que en la misma se recoge específicamente el *Grado de Afectación*, por lo que procedería indicar el porcentaje del local indirectamente afecto a la explotación». Si se considerara como un local directamente afecto también se deben declarar los metros cuadrados (casilla 422) y el grado de afectación (casilla 423).

Ahora bien, el asunto más controvertido en relación con los inmuebles que se utilizan parcialmente en la actividad económica es la posibilidad de que se deduzcan determinados gastos que permiten que el empresario o profesional pueda disponer y usar de los mismos. En este sentido, además de los gastos de amortización, en la parte que se encuentre afecta a la actividad, la Administración tributaria ha admitido sin mayores problemas la deducción parcial de los gastos relativos a su titularidad, tales como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), la tasa de basuras, los gastos de financiación, el seguro de responsabilidad civil de la vivienda, los gastos de comunidad y otros similares, en la medida en que son imprescindibles para que el propietario pueda disponer del inmueble. Sin embargo, la Administración tributaria ha mantenido un criterio diferente en relación con los gastos relativos a los suministros que son necesarios para el uso de la vivienda, tales como el agua, la electricidad, el gas y las telecomunicaciones. En este sentido, la DGT ha considerado que solo era posible la deducción de los gastos de suministros si se demostraba que el consumo estaba vinculado exclusivamente a la actividad económica, lo que impedía en la práctica la deducción de los gastos relativos a viviendas parcialmente afectas, pues ello exige que se disponga de un doble contador de cada suministro, lo que es completamente excepcional. Se trata de un criterio administrativo defendido por la DGT de forma reiterada y que ha sido aplicado por los funcionarios de la Agencia Tributaria (AEAT) en los procedimientos de control tributario que han desarrollado de forma sistemática frente a los titulares de las actividades económicas sujetas al IRPF<sup>8</sup>.

Sin embargo, no existía ninguna base legal para que la Administración pudiera considerar que determinados gastos relacionados con la titularidad de la vivienda utilizada parcialmente en la actividad económica eran deducibles mientras que los gastos necesarios para que el inmueble resultase habitable (en particular, los suministros de agua, energía y telecomunicaciones) no pudie-

<sup>8</sup> Este criterio ha sido mantenido por la DGT en numerosas Consultas, como las de 22 de noviembre de 2006 (V2301/2006 –NFC023955–), 17 de abril de 2007 (V0801/2007 –NFC025511–), 13 de junio de 2012 (V1273/2012 –NFC044791–), 17 de julio y 24 de septiembre de 2013 (V2382/2013 –NFC048642– y V2818/2013 –NFC049083–, respectivamente) y las de 13 y 26 de marzo de 2015 (V0817/2015 –NFC054178– y V0946/2015 –NFC054495–, respectivamente), entre otras. Por citar algunas de las consultas mencionadas, en la de 22 de noviembre de 2006 la DGT determinó que «esta afectación parcial supone que podrá deducirse los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada, en relación con la totalidad de la misma. Ahora bien, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, teléfono, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda». Por su parte, en la Consulta de 13 de marzo de 2015 señala lo siguiente: «De lo anterior se desprende que la normativa reguladora del impuesto permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la totalidad de la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica. Esta afectación parcial supone que el consultante podrá deducirse la totalidad de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, intereses, tasa de basuras, comunidad de propietarios, seguro de responsabilidad civil de la vivienda, etc., proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada. Ahora bien, con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda».

ran tener dicha consideración por no destinarse exclusivamente al ejercicio de la misma. Aunque ha habido algún pronunciamiento judicial que ha otorgado la razón a la Administración tributaria<sup>9</sup>, se han de destacar dos sentencias que han mantenido un criterio contrario al que sostenía la DGT.

La que ha tenido una mayor repercusión ha sido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 10 de marzo de 2015 (rec. núm. 43/2013 –NFJ058112–), que defiende una posición totalmente contraria a dicho criterio administrativo, al considerar que la supeditación de la deducción fiscal del gasto a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad carece de toda base legal, pues dicha exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de los inmuebles. El tribunal defiende que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible el uso del inmueble, por lo que concluye que debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación a la actividad económica del inmueble, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del mismo<sup>10</sup>.

También el TSJ de Galicia ha admitido en alguna ocasión la deducibilidad de los gastos de suministros, distinguiendo entre los gastos de luz y agua y los de teléfono. Así lo ha hecho en la Sentencia de 5 de mayo de 2010 (rec. núm. 15043/2009 –NFJ038994–). En dicha sentencia el tribunal consideró que debía admitirse la deducibilidad de los gastos de electricidad y agua en la misma proporción en la que en el impuesto sobre actividades económicas (IAE) se declaró la afectación de parte de la vivienda al ejercicio de la actividad profesional. Sin embargo, no se consideró que debía aplicarse esta regla con los gastos relativos al consumo telefónico, ya que el sujeto pasivo ni aportó facturas detalladas que permitieran relacionar dicho consumo con la actividad realizada, particularmente cuando el empresario no tenía una línea exclusiva para las llamadas relacionadas con la actividad, ni ningún otro elemento de prueba al respecto<sup>11</sup>. Sin embargo, en otra sentencia

<sup>9</sup> En este sentido, la STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–), rechaza en el fundamento jurídico quinto la deducción de los gastos de suministros de teléfono y electricidad porque «se tenía que haber aportado algunos datos que nos permitan diferenciar entre los gastos inherentes a la vivienda habitual y los debidos al trabajo profesional (número de proyectos y trabajos concretos realizados en los mismos que exijan luz, y por otra parte aportar y justificar con las facturas del teléfono qué gastos pertenecen a la actividad profesional)».

<sup>10</sup> En el fundamento jurídico sexto el TSJ de Madrid analiza el contenido de la mencionada Consulta de la DGT de 17 de abril de 2007, señalando lo siguiente: «Sin embargo, la Sala no comparte este criterio. En efecto, no se discute que la normativa admite la afectación parcial de la vivienda a la actividad económica, por lo que no es lógico negar la deducción de aquellos suministros sin los cuales no es factible esa utilización. Así, al no ser posible determinar el consumo que corresponde a cada uno de los fines a los que se destina el piso, debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación a la actividad económica, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del inmueble, no siendo admisible supeditar la deducción fiscal a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad, pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la ley para la afectación parcial de inmuebles. En consecuencia, procede anular en este particular la liquidación recurrida y reconocer el derecho de la recurrente a deducir los aludidos suministros en la proporción antes indicada».

<sup>11</sup> El fundamento jurídico tercero de la sentencia es del siguiente tenor: «En cuanto a los gastos de luz y agua se ha de partir del hecho reflejado en la diligencia de 19 de noviembre de 2007 (folio 27), no combatido por la Administración, de que en el IAE se declaró la afectación de parte (10 m<sup>2</sup>) de la vivienda de una superficie total de 150 m<sup>2</sup>, al ejercicio de la actividad profesional, por lo que en tal proporción debe admitirse su deducción, no por su importe total, de

el mismo tribunal concluyó que ninguno de estos gastos podía ser deducible, en la medida en que a estos efectos no podía ser un criterio adecuado la consideración de los metros dedicados a la actividad en relación con la superficie total<sup>12</sup>.

Si bien las sentencias anteriores, al no crear jurisprudencia, no dieron lugar a ningún cambio en el criterio que había mantenido la Administración tributaria, distinta es la situación que se ha derivado de la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (R. G. 4454/2014 –NFJ059615–). En la medida en que dicha resolución fue dictada como consecuencia de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio<sup>13</sup>, su fallo obliga a todos los órganos administrativos, lo que ha propiciado que la DGT rectifique el criterio que había mantenido hasta ese momento, tal y como se analizará posteriormente. Dicha resolución admite la deducibilidad parcial de los gastos de suministros de un profesional que ejerce la actividad en su domicilio. El TEAC considera, en contra del criterio defendido reiteradamente por la DGT, que se debe admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la obtención de los ingresos de la actividad económica desarrollada, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos. Ahora bien, a efectos de la determinación del importe deducible no es suficiente con que se tenga en cuenta únicamente la proporción entre los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. Considera que, además del criterio anterior, se han de tener en cuenta los días laborables y las horas en que se ejerce la actividad económica en el inmueble<sup>14</sup>. No obstante, este criterio complica en muchos

---

conformidad con lo previsto en el artículo 21 del RIRPF. Solución distinta merecen los relativos al consumo telefónico, pues ni aporta facturas detalladas que permitan relacionar el consumo con la actividad realizada, en caso de no tener una línea exclusiva para las llamadas efectuadas por su ejercicio, ni ningún otro elemento de prueba al respecto. En consecuencia, procede estimar parcialmente el recurso planteado y anular en parte el acuerdo y liquidación de que trae causa, a los solos efectos de que se deduzcan los gastos por luz y agua en la proporción correspondiente a la parte de la vivienda afecta al ejercicio de la actividad profesional».

- <sup>12</sup> En este sentido, la STSJ de Galicia de 2 de diciembre de 2010 (rec. núm. 15849/2009 –NFJ068353–), fundamento jurídico segundo: «Lo dicho hasta ahora es igualmente extensible respecto de los gastos de luz y teléfono, pues estando reconocido que la vivienda del demandante no se destina exclusivamente a su actividad profesional, la estimación de su pretensión exige, cuando menos, una discriminación del gasto coherente con la actividad; algún tipo de elemento que permita contrastar objetivamente uno y otra, sin que el acudir a un criterio de referencia entre la superficie total de la actividad y aquella que se dice dedicada a la actividad profesional pueda ser utilizado como mecanismo probatorio (art. 105.1 LGT)».
- <sup>13</sup> Esta resolución tiene su origen en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Gestión de la AEAT contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, que consideró que cuando parte de los inmuebles se utilizaran en la actividad económica y parte para otros fines, aunque los mismos no se destinasen exclusivamente y en su totalidad al ejercicio de la actividad económica, podía aplicarse a los gastos de suministros la misma regla de prorrateo que se aplicaba a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda.
- <sup>14</sup> En el fundamento jurídico cuarto el TEAC señala lo siguiente: «La determinación de la parte del inmueble que se utiliza en el desarrollo de la actividad económica se puede realizar de una manera objetiva poniendo en relación los metros cuadrados destinados a la actividad económica con los metros cuadrados totales de la vivienda; partiendo de este dato es fácil hallar la porción de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda que corresponden a la parte destinada a la actividad económica, pues todos los gastos de esta categoría son imputables en igual medida a las dos partes de la

casos la determinación de la cantidad deducible, pues muchos profesionales no tienen un horario laboral fijo, pudiendo variar de una semana a otra las horas durante las cuales se desarrolla la actividad. Además, resulta prácticamente imposible que el contribuyente pueda probar de forma efectiva las horas que dedica a su actividad. En estos casos, o se admite un valor medio concretado en un porcentaje –que es lo que ha establecido la reforma realizada por la Ley 6/2017– o el criterio señalado por el TEAC resulta de muy difícil aplicación en la práctica.

Como se ha indicado, esta resolución del TEAC obligó a la DGT a cambiar el criterio que había mantenido de forma reiterada en consultas anteriores, por haberse dictado en unificación de criterio. En concreto, dicha rectificación se materializó en la Consulta de 20 de enero de 2016 (V0190/2016–NFC057868–), siendo ratificado con posterioridad en la Consulta de 5 de septiembre de ese mismo año (V3667/2016–NFC061631–)<sup>15</sup>.

Estos mismos criterios habían sido defendidos en relación con los inmuebles alquilados, cuando se utilizasen parcialmente en la actividad. En este sentido, la DGT había admitido la deducibilidad del gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de una vivienda parcialmente afecta a la actividad, pudiendo el contribuyente deducir la parte que sea proporcional a la superficie de la vivienda afectada a la actividad económica en relación con el total<sup>16</sup>. También podía deducir parcialmente los gastos relativos a la titularidad del inmueble que el propietario, en su caso, hubiese

---

vivienda (el mismo coste de titularidad tiene el metro cuadrado dedicado a fines particulares que el dedicado a la actividad económica). Pero, en efecto, la naturaleza de los gastos de suministros impide afirmar sin mayores comprobaciones que sean imputables en la misma medida a una y a otra actividad, pues no existe una regla racional que permita discernir qué parte es utilizada para fines particulares y qué parte para el desarrollo de la actividad económica. Por ello, en ausencia de método de cálculo objetivo, entiende este TEAC que se debe imponer la regla general de admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la actividad económica desarrollada, y, siguiendo la regla de correlación entre ingresos y gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, solo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario. Así las cosas, la sola proporción en función de los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad no serviría, pero podría, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble».

<sup>15</sup> La Consulta de 20 de enero de 2016 es del siguiente tenor: «En relación con los gastos derivados de los suministros, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en reciente resolución de fecha 10 de septiembre de 2015 dictada en unificación de criterio, fija el criterio de que "para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en régimen de estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, no procede la deducción de los gastos correspondientes a suministros atendiendo exclusivamente a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad económica y la superficie total del inmueble. No obstante, siguiendo el principio de correlación entre ingresos y gastos, para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica sí podría admitirse la deducción de este tipo de gastos por suministros, si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario". En el mismo sentido la Consulta de 5 de septiembre de 2016.

<sup>16</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2006 (V2321/2006–NFC024097–) señala lo siguiente: «En relación con la deducibilidad del gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda, el consultante podrá deducir la parte proporcional de las mismas. Esta proporción se determinará en función de la parte de la vivienda exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma». El mismo criterio se ha defendido en la Consulta de la DGT de 8 de noviembre de 2011 (V2685/2011–NFC042971–).

repercutido al inquilino, como el IBI o los gastos de la comunidad. Estos gastos también se tendrían que deducir proporcionalmente a la parte de la vivienda que se encontrase afecta a la actividad<sup>17</sup>. Ahora bien, la DGT señaló que no eran deducibles los gastos de suministros cuando los inmuebles alquilados se utilizaran parcialmente en la actividad económica<sup>18</sup>. No obstante, este criterio dejó de ser válido como consecuencia de la doctrina señalada en la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015.

## 2.2. ESTUDIO DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 6/2017, DE 24 DE OCTUBRE

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, ha añadido una nueva letra b) a la regla 5.ª del artículo 30.2 de la LIRPF, que señala lo siguiente: «b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior».

Antes de analizar el nuevo precepto hay que destacar notables diferencias entre la redacción de la norma finalmente aprobada y la de la proposición de ley presentada para su tramitación en el Congreso<sup>19</sup>. En cuanto a la situación de hecho a la que resulta de aplicación la norma, la proposición se refería a los «contribuyentes que desarrollen actividades económicas sin local afecto». La norma aprobada establece que resultará de aplicación cuando el «contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica». Aunque ambas redacciones sean muy diferentes hacen referencia a la misma realidad. Si bien es cierto que la versión inicial aludía al ejercicio de una actividad sin local afecto, es obvio que se requería que

<sup>17</sup> Así se reconoce en la Consulta de la DGT de 23 de enero de 2013 (V0180/2013 –NFC046413–): «En otro de los casos planteados por la consultante en el que esta sería arrendataria de la vivienda, podría deducir el gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda en proporción a la parte exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma. En el caso de que se le repercutieran impuestos o gastos de comunidad, es decir, gastos que el arrendador debe hacer frente pero que repercute al arrendatario, podrá deducirlos pero proporcionalmente a la parte de la vivienda que esté afectada». La misma doctrina se contiene en las Consultas de 23 de junio de 2014 (V1616/2014 –NFC051328–) y 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–).

<sup>18</sup> Así lo ha señalado en la Consulta de 23 de enero de 2013 (V0180/2013 –NFC046413–), que se refiere a un contribuyente que va a alquilar una vivienda para destinarla parcialmente a la actividad, en la que señala que «... con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda». En el mismo sentido la Consulta de la DGT de 8 de noviembre de 2011 (V2685/2011 –NFC042971–).

<sup>19</sup> La proposición de ley era del siguiente tenor: «Respecto de los contribuyentes que desarrollen actividades económicas sin local afecto, podrán deducirse el 20 por ciento de los suministros de agua, gas y electricidad, salvo que el contribuyente o la Administración tributaria prueben un porcentaje superior o inferior».

se tuviera parte de un inmueble afecto parcialmente a la actividad y, normalmente, esta situación se produce cuando la misma se desarrolla en la vivienda habitual.

Por otra parte, en el trámite parlamentario también han variado los tipos de suministros sobre los que se puede aplicar la deducción. En la propuesta inicial solo se contemplaban los gastos de agua, gas y electricidad. Con buen criterio, en el trámite en el Congreso se añadieron a los anteriores los de telefonía e internet, que habían sido excluidos de la proposición original sin ninguna justificación<sup>20</sup>.

Ahora bien, las diferencias más significativas respecto a la redacción original se han producido en relación con la cuantificación del gasto deducible. Inicialmente se establecía que el mismo ascendería al 20% de los suministros, salvo que el contribuyente o la Administración tributaria probasen un porcentaje superior o inferior. Esto permitía deducir los gastos de suministros de forma proporcional a la superficie afecta a la actividad, con un mínimo del 20%. En realidad, esta norma establecía una presunción sobre el uso de la vivienda que facilitaba el cálculo de este gasto para conseguir una mayor seguridad jurídica. Además, el porcentaje elegido trataba de ser un valor medio representativo de la parte de la vivienda que normalmente se encuentra afecta a una actividad económica. En cualquier caso, se admitía prueba en contrario, por lo que siempre que la parte afecta superase dicho porcentaje podría ser acreditado por el contribuyente para deducir un porcentaje mayor.

No obstante, la redacción finalmente aprobada establece que se aplicará «el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior». Por tanto, para la determinación del importe deducible lo primero que habrá que determinar es el porcentaje que representa la parte de la vivienda afecta en exclusiva a la actividad respecto a la superficie total. Este valor debe constar en la declaración censal, en la que, como se ha indicado, deben aparecer tanto el número de metros cuadrados afectos como el porcentaje que representan respecto de la superficie total de la vivienda. Para calcular la parte de los suministros que resultan deducibles, el porcentaje anterior debe ponderarse por un coeficiente del 30%, que trata de representar las horas de uso efectivo del inmueble para los fines de la actividad económica, de acuerdo con el criterio expresado por el TEAC. En concreto, dicho coeficiente supone considerar que la jornada laboral semanal abarca un total de 50,4 horas (30% s/168)<sup>21</sup>. Así, para el caso de que se encuentre afecta a la actividad un 20% de la superficie del inmueble, el porcentaje deducible de los suministros será el 6% (20 × 0,30). Esto supone que para que sea deducible una décima parte de los gastos por suministros de la vivienda (en concreto, un 9,99%) es preciso que al menos un tercio de la vivienda esté afecta a la actividad. Por tanto, con carácter general, la cantidad deducible será inferior al 10% del coste de los suministros de electricidad, agua, gas y telecomunicaciones.

<sup>20</sup> El propio grupo que promovió la proposición de ley –Grupo Parlamentario Ciudadanos– introdujo la enmienda n.º 5 en el Congreso para incluir también los gastos de telefonía e internet. En la justificación a dicha enmienda señala que «resulta consecuente que se contemplen de manera expresa otras dos tipologías de suministro: el de telefonía e internet, habida cuenta de su analogía con los anteriores y de que puede considerarse que estos, más que aquellos si cabe, se emplean generalizadamente en la actividad económica que el autónomo desarrolla en su domicilio».

<sup>21</sup>  $(50,4 \times 100)/168 = 30$ .

Aun cuando la norma permite que tanto la Administración como el contribuyente puedan establecer un porcentaje diferente, difícilmente será admisible un porcentaje mayor que se fundamente en las horas de desarrollo efectivo de la actividad, que es el único criterio que va a admitir la Administración tributaria, pues, como se ha indicado, el coeficiente legal del 30% está calculado para una jornada laboral semanal de 50,4 horas. Por tanto, el porcentaje se ha calculado teniendo en cuenta una jornada laboral que es superior a la que es normal en nuestro país, que está entre 35 y 40 horas, siendo la jornada laboral máxima que permite el Estatuto de los Trabajadores de 40 horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual<sup>22</sup>. Aunque este límite no se aplique a los trabajadores por cuenta propia, lo cierto es que el contribuyente difícilmente dispondrá de los medios de prueba suficientes para justificar de un modo fehaciente una jornada superior a la que resulta del porcentaje del 30% que está previsto en la ley. Además, el incremento del gasto deducible que podría representar la acreditación de una jornada superior no compensaría con casi total seguridad el esfuerzo probatorio que habría que hacer. Si en el caso anterior el contribuyente probase una jornada laboral de 10 horas diarias, incluidos fines de semanas y festivos, que sumarían un total de 70 horas semanales, se podría deducir un 8,33% de los gastos de suministros [ $20 \times (70/168)$ ], lo que supondría tan solo un incremento del gasto deducible de un 2,33%.

Se puede afirmar que lo que ha hecho la reforma es legalizar el criterio administrativo que ya venía aplicando la DGT desde 2016, tras la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, dictada en unificación de doctrina. La única novedad consiste en determinar objetivamente el tiempo de ejercicio de la actividad en un 30% del total, con el objetivo de simplificar este cálculo y ganar en seguridad jurídica<sup>23</sup>. Ahora bien, si el contribuyente quiere probar un porcentaje de gasto mayor que el 30% al que hace referencia la norma, la situación es la misma que si esta no se hubiera aprobado.

Por otra parte, la base sobre la que se aplicará el porcentaje previsto en la ley será la cantidad total a pagar, incluido el IVA, en la medida en que, como se analizará a continuación, la cuota soportada no tiene carácter deducible en estos casos. Ahora bien, la determinación de esta base en relación con los servicios de telefonía e internet puede plantear algún problema cuando estos servicios no se contraten de forma individualizada. En la realidad es bastante frecuente que las compañías ofrezcan un conjunto de servicios de telecomunicaciones por un precio único, que incluye también la televisión y otras líneas de teléfonos distintas de las del titular de la actividad. En estos casos se deberá analizar la factura para distinguir entre los servicios cuyo coste resulta deducible de los que no tienen dicho carácter.

<sup>22</sup> Así lo dispone el artículo 34.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que señala lo siguiente: «La duración de la jornada de trabajo será la pactada en los convenios colectivos o contratos de trabajo. La duración máxima de la jornada ordinaria de trabajo será de cuarenta horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual».

<sup>23</sup> Según el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «los problemas prácticos derivados de la indeterminación de los criterios a adoptar para su cuantificación, unido a las dificultades de acreditación de los factores que integran dicho cálculo, determinan la necesidad de establecer un porcentaje objetivo, correspondiente a dicho criterio, que se fija en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior».

Una vez que se han analizado los mecanismos que establece la ley para la cuantificación del gasto deducible es obvio que se mantienen las diferencias entre el tratamiento tributario de los gastos de los suministros y los derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc. El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, considera expresamente que a diferencia de lo que ocurre con los gastos de titularidad, la naturaleza de los gastos de suministros no admite un criterio de reparto que sea proporcional a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad, sino que deben imputarse en proporción a la parte de dichos gastos que quede acreditada que está correlacionada con los ingresos de la actividad<sup>24</sup>. Lo cierto es que esta afirmación es bastante discutible, pues si los gastos de titularidad se entienden que son consustanciales a la vivienda e imprescindibles para que el contribuyente pueda disponer de ella, lo mismo ocurre con los gastos de suministros. Así, los servicios de agua, luz y gas son absolutamente necesarios para que la vivienda sea habitable y pueda ser utilizada tanto para fines privados como para los propios de la actividad económica. Por su parte, los gastos relativos a las telecomunicaciones –teléfono e internet– son también necesarios para el desarrollo normal de una actividad económica en la actualidad. A nuestro juicio, el criterio de la propuesta original era mucho más razonable. Pretendía ser proporcional al porcentaje de uso de la vivienda en la actividad, si bien la aplicación de un coeficiente fijo del 20% tenía como único objetivo la simplificación del cálculo, pues los contribuyentes podían siempre acreditar un uso mayor en la actividad. De hecho, algún grupo en el Senado trató de incorporar nuevamente un criterio similar en la tramitación de la propuesta en dicha Cámara<sup>25</sup>. El tiempo de uso efectivo del inmueble en la actividad, que es el fundamento de la norma finalmente aprobada, no creemos que sea el criterio más adecuado para determinar el porcentaje de deducción de los suministros. Téngase en cuenta que una parte importante del precio de los mismos tiene que ver con la mera disponibilidad del servicio, abonándose numerosos conceptos que no están relacionados con el consumo, siendo algunos de ellos términos fijos que responden a cuestiones muy diferentes. Así ocurre particularmente en el caso de la electricidad, pues se han de pagar una serie de conceptos (término fijo de potencia, alquiler de equipos, peajes o tarifas de acceso, impuesto sobre la electricidad, etc.), que no están relacionados de forma directa con el consumo realizado. Lo mismo sucede en la actualidad con las telecomunicaciones, pues normalmente en las viviendas se contratan paquetes que engloban diversos servicios y que se desvinculan también del consumo efectivo. En cuanto al

<sup>24</sup> El preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, es del siguiente tenor: «Mientras que los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc., si resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble, sin embargo los suministros, por su naturaleza no admiten dicho criterio de reparto, debiendo imputarse a la actividad en proporción a la parte de dichos gastos que quede acreditado que está correlacionada con los ingresos de la actividad».

<sup>25</sup> En concreto, el Grupo Socialista en el Senado presentó una enmienda (n.º 35) por la que se pretendía que el porcentaje de la deducción fuera el que resultara de dividir el número de metros cuadrados destinados a la actividad sobre la superficie total de la vivienda, si bien se establecía un límite máximo del 30%, para evitar abusos. Según la justificación de la enmienda, con ella se pretendía devolver el espíritu originario de la propuesta que fue modificado en el texto aprobado por el Congreso de los Diputados. Una propuesta similar se realizó por el grupo en el Senado del PDeCAT y otros, a través de la enmienda n.º 66. Sin embargo, estas enmiendas fueron rechazadas.

gas se recomienda por los expertos que la caldera se mantenga activa de forma constante a una temperatura homogénea, por lo que no tendría sentido que la calefacción se encendiera y apagara al inicio y al final de la jornada laboral. Por ello no se entiende que en la cuantificación del gasto por suministros se aplique un porcentaje que está más próximo al tiempo de uso efectivo, teniendo en cuenta una jornada laboral algo superior a la media, que al criterio de la disponibilidad. Esto supone desconocer cómo funcionan los citados suministros pues, como se ha indicado, no se paga solo por el mayor o menor consumo que se realice, sino que una parte importante del precio final está relacionada con el hecho de que el consumidor pueda disponer del servicio de una forma continuada. Por todo ello, pensamos que el gasto deducible debería ser proporcional a los metros disponibles para la actividad económica. En este sentido, la propuesta finalmente aprobada va a dar lugar en muchos casos a unos resultados que estarán muy alejados de la realidad, por lo que la reforma no va a colmar las expectativas que había suscitado.

Aunque la modificación normativa que ha efectuado la Ley 6/2017, de 24 de octubre, solo afecta al IRPF, hay que plantearse si va a tener consecuencias en relación con el IVA, lo que ocurriría si la fórmula de cálculo del gasto en el IRPF se aplicara también a efectos de la determinación de la cuota soportada deducible correspondiente a los citados suministros. A estos efectos, hay que señalar que el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) permite la deducción parcial de las cuotas soportadas en la adquisición del inmueble, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE<sup>26</sup>. Dicho precepto prevé que los empresarios y profesionales puedan deducir las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen *en todo o en parte* en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la misma<sup>27</sup>. Sin embargo, no se podrán deducir las cuotas soportadas por los suministros de electricidad, agua, gas o telecomunicaciones, pues con excepción de lo dispuesto en relación con los bienes de inversión, el artículo 95.Uno de la LIVA exige de forma generalizada que los bienes y servicios se afecten de forma exclusiva a la actividad. Aunque las operaciones realizadas con algunos de estos servicios, como el gas o la energía eléctrica sean consideradas como entregas de bienes por tener la consideración de bienes corporales<sup>28</sup>, lo cierto es que en ningún caso tienen la consideración de bienes de inversión, cuyo concepto se define en el artículo 108 de la LIVA. Por tanto, hay que concluir que la

<sup>26</sup> La posibilidad de deducir parcialmente las cuotas relativas a bienes de uso mixto encuentra su fundamento en el artículo 168 bis de la Directiva 2006/112/CE, que se refiere precisamente a la deducción parcial de las cuotas de IVA relativas a inmuebles que sean utilizados tanto a efectos de las actividades de la empresa como para uso privado.

<sup>27</sup> El artículo 95.Tres de la LIVA establece que «no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen *en todo o en parte* en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: 1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional».

<sup>28</sup> Así lo señala el artículo 8.Uno, segundo párrafo, de la LIVA.

cuota soportada solo va a ser deducible si tales suministros se utilizan de forma exclusiva para las necesidades de la actividad<sup>29</sup>. Lo mismo ocurre en el caso de que la vivienda esté alquilada, pues se podrá deducir la cuota soportada por el arrendamiento en la proporción en que la vivienda se utilice para los fines de la actividad profesional<sup>30</sup>, mientras que los gastos de suministros no podrán ser objeto de deducción por no afectarse de forma exclusiva a la actividad. Esto hace que tenga aún menor interés la demostración de un porcentaje mayor de uso que el que resulta de la norma, pues la cuota de IVA soportada no va a ser deducible en ningún caso. A nuestro juicio, se ha perdido una buena ocasión para equiparar el régimen tributario correspondiente a los dos impuestos analizados, pues el porcentaje de uso para la actividad es una cuestión de hecho cuya determinación podría ser común a ambos tributos. Por tanto, a partir del 1 de enero de 2018, los gastos de suministros serán parcialmente deducibles en el IRPF, pero las cuotas soportadas no se podrán deducir a efectos del IVA, lo que en vez de ayudar a clarificar el régimen jurídico-tributario de estos gastos puede crear una mayor confusión entre los contribuyentes, como ocurre en otras situaciones similares, siendo el ejemplo más patente el caso ya comentado de los vehículos de turismo.

### 3. LOS GASTOS DE MANUTENCIÓN DEL TITULAR DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, ha añadido una nueva letra c) a la regla 5.ª del artículo 30.2 de la LIRPF en la que se aborda la cuestión de la deducibilidad de los gastos de manutención en los

<sup>29</sup> Así lo señala la Consulta de la DGT de 20 de enero de 2016 (V0190/2016 –NFC057868–): «En consecuencia, en lo que se refiere a la posible deducibilidad de las facturas derivadas de los suministros contratados en la vivienda (internet, luz, agua, teléfono) a que se refiere el escrito de consulta, el artículo 95 de la Ley del Impuesto anteriormente citado declara que, cuando el sujeto pasivo adquiere un bien o servicio que no afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, las cuotas soportadas no podrán ser deducidas en ninguna medida ni cuantía, salvo que se trate de bienes de inversión, en cuyo supuesto, la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el artículo 95 de la Ley 37/1992. De la información disponible en el escrito de consulta cabe deducir que el consultante no afecta directa y exclusivamente al desarrollo de su actividad profesional los mencionados bienes y servicios, toda vez que es previsible su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda. En consecuencia, dado que no se trata de entregas de bienes de inversión que pudieran afectarse en parte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del consultante, no serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de tales bienes y servicios». En el mismo sentido la Consulta de 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–).

<sup>30</sup> Téngase en cuenta que la exención del alquiler de la vivienda se aplica únicamente en caso de que el inmueble se dedique exclusivamente a vivienda, de acuerdo con el artículo 20.23.ª b) de la LIVA. Si se utiliza en parte para los fines de la actividad el alquiler de la misma no está exento, debiendo repercutirse el IVA sobre el importe total de la contraprestación, si bien la deducción de la cuota solo se podrá realizar teniendo en cuenta la parte de la vivienda que esté afectada a la actividad económica. La Consulta de 28 de abril de 2015 (V1286/2015 –NFC054724–) señala que «cuando el consultante vaya a utilizar la vivienda arrendada simultáneamente para su actividad profesional y para sus necesidades privadas podrá deducir las cuotas soportadas por el arrendamiento en la proporción en la que utilice la vivienda para la actividad profesional».

que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica<sup>31</sup>. A estos efectos, el precepto permite la deducción de unas cantidades que se fijan por referencia a los importes que se encuentran exonerados de gravamen en concepto de dietas para los trabajadores dependientes cuando incurran en estos gastos por el ejercicio de su actividad laboral. En concreto, la letra añadida señala que tendrán carácter deducible «los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores».

### 3.1. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA

Uno de los mayores focos de controversias entre la Administración tributaria y los empresarios y profesionales sujetos al IRPF es la deducción de los gastos de viaje en los que estos incurren con ocasión del ejercicio de la actividad económica, que incluyen los gastos de desplazamiento, manutención y estancia. En relación con dichos gastos no había ninguna regla específica en la normativa reguladora del IRPF o del IS. Por ello, resulta esencial el análisis de los criterios que ha defendido la Administración tributaria para que se pueda contextualizar de forma adecuada la reforma que ha llevado a cabo la Ley 6/2017, de 24 de octubre. En este sentido, la DGT ha analizado en diversas consultas la cuestión de la deducibilidad de los gastos de viaje y manutención de los empresarios y profesionales que sean contribuyentes del IRPF. Se pueden citar a estos efectos las Consultas de 23 de enero y 24 de septiembre de 2013 (V0180/2013 –NFC046413– y V2818/2013 –NFC049083–, respectivamente) y las de 26 de enero, 16 de abril y 3 de septiembre de 2015 (V0287/2015 –NFC053803–, V1183/2015 –NFC054720– y V2535/2015 –NFC056026–, respectivamente). En estas consultas, la DGT ha introducido diversos límites en relación con la deducción de este tipo de gastos. Por un lado, ha concretado los requisitos que son exigibles para que, en general, los gastos de viajes resulten deducibles, fundamentalmente con el objetivo de que no se deduzcan por esta vía gastos personales o de ocio. Por otro, ha establecido determinados límites cuantitativos, al considerar que el gasto excesivo no puede tener la consideración de deducible, señalando reglas específicas en relación con los gastos de manutención de los empresarios y profesionales.

En relación con los requisitos que se exigen para que los gastos de desplazamiento, manutención y estancia resulten deducibles, la Administración considera necesario que sean exigidos por el desarrollo de la actividad y que exista una correlación con los ingresos. Ello supone que el empresario o profesional no solo debe probar el gasto mediante el soporte documental adecuado, sino que también debe acreditar la realidad y las fechas de los desplazamientos y su relación con la actividad económica desarrollada. Dicha relación se podrá probar de diversas formas (ingre-

<sup>31</sup> Según el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «se aborda la problemática vinculada a los gastos de manutención en los que incurre el propio contribuyente en el desarrollo de la actividad económica».

tos de los clientes en los libros registro, contratos, comunicaciones con los clientes por vía electrónica o por cualquier otro medio, etc.)<sup>32</sup>. No obstante, los desplazamientos cuyos gastos son deducibles no tienen que estar relacionados estrictamente con el desarrollo de la propia actividad económica, pues también es posible deducir los gastos derivados de la participación en cursos de formación o los de asistencia a ferias o convenciones u otros actos similares que estén vinculados de algún modo con la actividad.

Una vez analizados los requisitos que exige la DGT en relación con los gastos de viajes, han de analizarse las limitaciones que dicho centro directivo ha establecido de forma específica respecto a los gastos de manutención que resultan deducibles. A estos efectos, la DGT ha considerado que para determinar la correlación de estos gastos con los ingresos se ha de tener en cuenta su importe individualizado, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, no tendrían carácter deducible, en la medida en que vendrían a satisfacer, al menos en parte, necesidades personales y no las propias de la actividad económica que desarrolla el contribuyente. A efectos de determinar el importe del gasto que ha de considerarse normal y, en definitiva, deducible, la DGT toma como cuantías orientativas los importes de los gastos de manutención que se consideran dietas exentas en el caso de desplazamientos producidos en el ámbito de una relación laboral, que se determinan en el artículo 9 del RIRPF. De este modo, se asimilan las cuantías deducibles por manutención del titular de una actividad económica a las que se consideran como dietas exentas cuando se trata de un trabajador dependiente<sup>33</sup>. No obstante, esta extensión de dichas cuantías a los efectos de determinar el importe de los gastos por manutención que resultan deducibles de los rendimientos netos de las actividades económicas carecía absolutamente de base legal.

<sup>32</sup> La Consulta de 24 de septiembre de 2013 (V2818/2013 –NFC049083–) señala que «... en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos correspondientes a comidas ocasionados en el transcurso de la actividad que realiza el consultante se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la misma, siempre que, además, cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios. Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en Derecho, siendo competencia de los correspondientes servicios de la AEAT la valoración de las pruebas aportadas. En el caso de que no existiese vinculación o esta no fuese suficientemente probada, tales gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles de la actividad económica». La misma tesis se defiende en la posterior Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–).

<sup>33</sup> La Consulta de 24 de septiembre de 2013 (V2818/2013 –NFC049083–) señala que «en la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse como no deducibles, pues se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de tal manera que en algunos casos existe una coincidencia entre unos y otros. No debe olvidarse que la normativa del impuesto (arts. 29 de la LIRPF y 22 del Reglamento del Impuesto) exige distinguir entre el patrimonio del contribuyente afecto a la actividad económica y el destinado a la atención de las necesidades particulares, y que la propia normativa del impuesto, establece unas cuantías máximas exceptuadas de gravamen en el caso, por ejemplo, de gastos de manutención cuando se trata de gastos producidos por desplazamientos laborales, a través del régimen de dietas exentas (art. 9 del Reglamento del Impuesto)». En el mismo sentido la Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–).

La deducibilidad de las cantidades satisfechas por viajes, hostelería y restauración en el IRPF es determinante también de la deducción de las cuotas soportadas en el IVA por esos mismos gastos. Téngase en cuenta que, aunque con carácter general el artículo 96.Uno.6.º de la LIVA establece que no son deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, sí tendrán dicho carácter cuando el importe de los mismos tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF<sup>34</sup>, como así ha sido puesto de manifiesto por la DGT<sup>35</sup>.

## 3.2. ANÁLISIS DE LA NUEVA LETRA C) DEL ARTÍCULO 30.2.5.ª DE LA LIRPF: LOS REQUISITOS Y CUANTÍA DEL GASTO

### 3.2.1. Los requisitos que se establecen para que el gasto por mantenimiento resulte deducible

Para que el gasto por mantenimiento del titular de la actividad resulte deducible la nueva letra c) del artículo 30.2.5.ª de la LIRPF establece que se han de cumplir los dos requisitos siguientes:

- a) Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería. En principio, los conceptos mencionados no generan dudas, por lo que no es necesario realizar comentarios adicionales al propio enunciado de este requisito.

<sup>34</sup> El artículo 96.Uno de la LIVA es del siguiente tenor: «No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos: [...] 6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del IS».

No obstante, en el marco de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no se podían deducir las cuotas soportadas en relación con este tipo de gastos, pues el artículo 33.1.2.º establecía que no podían ser objeto de deducción: «las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional». Así se reconoció en la Consulta de 9 de octubre de 1986 (BOE de 25 de octubre de 1986), que señaló lo siguiente: «No podrán ser objeto de reducción las siguientes cuotas soportadas por los aparejadores y arquitectos técnicos, aunque estén directamente relacionadas con sus visitas a las obras a que se refiera su actividad profesional: [...] Segundo. Las soportadas por los servicios de desplazamiento y viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional».

<sup>35</sup> En la Consulta de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–), la DGT señala que «el profesional consultante solamente podrá deducir el IVA soportado como consecuencia de los gastos en que incurra por desplazamiento o viajes y en concepto de hostelería y restauración cuando el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF. En todo caso, el profesional consultante habrá de disponer de factura expedida por los proveedores de los respectivos servicios con arreglo a los requisitos previstos por los artículos 6 y 7 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre)». En el mismo sentido la Consulta de 3 de septiembre de 2015 (V2535/2015 –NFC056026–).

- b) Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. La exigencia de este requisito supone que si el pago se realiza en efectivo, aun cuando se disponga de la correspondiente factura, el gasto no será deducible, lo que permite un mayor control sobre este tipo de gastos. En definitiva, solo se permite la deducción cuando se pague mediante tarjeta de crédito o débito o cualquier otro medio de pago electrónico, como el realizado a través del móvil o incluso mediante una tarjeta *Ticket Restaurant*.

Estos requisitos son diferentes a los que se exigen para que un trabajador pueda disfrutar de las dietas exentas. La única condición que coincide en ambos casos es la exigencia de que se produzca en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería. Existen, por un lado, requisitos adicionales a los que se establecen para que las dietas queden exoneradas de gravamen, como es que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago. Pero no se contemplan otros requisitos enumerados en el artículo 9 del RIRPF. Así, para que las dietas se exoneren de gravamen se exige también que el gasto se realice en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, así como que se justifique la realidad del desplazamiento, lo que obligaría a probar, en su caso, el día, el lugar y la razón o motivo del mismo. Además se establece que el desplazamiento no debe tener una duración superior a nueve meses continuados, aspecto que tiene escasa relevancia a estos efectos. Por tanto, la primera cuestión que se ha de determinar es si en el caso de los empresarios y profesionales se debe aplicar la condición de que el gasto se realice en un municipio distinto a aquel en el que esté situada su actividad económica o su domicilio. Si se analiza desde un punto de vista literal la nueva letra c) del artículo 30.2.5.<sup>a</sup> de la LIRPF hay que concluir que esta condición no rige en relación con los empresarios o profesionales. A nuestro juicio, la remisión que se hace al artículo 9 del RIRPF lo es solo a efectos de la cuantificación del gasto deducible, pero no para determinar los requisitos que resultan exigibles para que puedan deducirse los gastos de manutención del titular de la actividad. En efecto, el precepto, tras determinar los requisitos que deben concurrir para que estos gastos sean deducibles, establece que tendrán dicho carácter «con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores». Además, el presupuesto al que se refiere dicha norma son los «gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica», sin que se exija que tales gastos se produzcan en desplazamientos a un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor o del que constituya su residencia. En consecuencia, salvo que por vía reglamentaria se limite esta posibilidad, se debe admitir que el gasto se produzca en establecimientos de hostelería situados en el municipio en el que esté localizada la actividad económica o el domicilio del titular de la actividad. Por tanto, siempre que resulte necesario o simplemente conveniente para el desarrollo de la actividad que el titular de la misma realice la comida en un establecimiento de hostelería, se podrá deducir el gasto señalado con el límite cuantitativo que se analizará posteriormente.

Ahora bien, aunque los gastos de manutención se regulen por sus normas específicas, lo cierto es que la deducibilidad de cualquier gasto se condiciona al cumplimiento de una serie de requisitos generales. En este sentido, creemos que la Administración no admitirá el carácter deducible de las comidas realizadas por el titular de la actividad si no se justifican adecuadamente y no se acredita su vinculación con la actividad económica desarrollada, pues solo de este modo

considerará probada su correlación con los ingresos. En el futuro se verá si la regulación expresa de estos gastos en la LIRPF determina que la Administración tributaria sea menos rigurosa en la exigencia de estos requisitos, pero lo cierto es que hasta el momento ha sido muy estricta en este aspecto. Por ello, resulta conveniente analizar los criterios que se han defendido en los tribunales sobre la exigencia de estos condicionantes generales en su aplicación a este tipo de gastos.

En cuanto a la justificación es una exigencia que afecta a cualquier gasto y que consiste en la necesidad de que se aporte el soporte documental adecuado. En la medida en que la nueva letra c) del artículo 30.2.5.<sup>a</sup> de la LIRPF solo exige como requisito que se abone utilizando un medio electrónico de pago, se podría pensar que en este caso se exime al contribuyente de dicho deber o, dicho de otro modo, que la justificación del gasto se podrá hacer mostrando únicamente los extractos en los que consten los gastos realizados. Aunque es cierto que la exigencia de esta modalidad de pago permite el control de tales gastos, en principio es compatible con la necesidad de aplicar las reglas generales correspondientes a los gastos deducibles. En este sentido, el medio prioritario para la justificación de los mismos es la factura completa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>36</sup>. De acuerdo con ello, para la práctica de la deducción no bastaría, con carácter general, con una factura simplificada, en la que, entre otros datos, no aparezca el nombre y el NIF del destinatario de los bienes o servicios. Esta exigencia complica bastante la justificación de estos gastos, en la medida en que obligaría a pedir una factura completa e individualizada de cada comida que se realice. Ahora bien, la propia redacción del artículo 106.4 de la LGT permite que se admitan otros medios de prueba distintos a la factura completa, al que se le atribuye solo un carácter preferente. En cualquier caso, habrá que estar al desarrollo reglamentario de esta norma, si es que se produce, o a la subsiguiente práctica administrativa para ver el alcance con el que se exige este deber de justificación.

Ahora bien, la posesión de la factura acreditativa del gasto no es suficiente para que este resulte deducible. Como se ha indicado, el contribuyente normalmente debe probar la vinculación del gasto con la actividad económica y su correlación con los ingresos. Es precisamente en este aspecto donde se han producido los mayores conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes en relación con los gastos de manutención. Sin embargo, la nueva regulación no establece nada al efecto, por lo que no ayudará a superar esta cuestión, de tal modo que puede ser un foco importante de problemas en el futuro. Además, se trata de gastos con los que la Administración ha sido especialmente estricta a la hora de analizar la vinculación con la actividad empresarial o profesional. De hecho, a través de la jurisprudencia se conocen supuestos en los que la Administración ha rechazado los gastos de manutención en supuestos en los que ha admitido la deducibilidad del resto de los gastos en los que se ha incurrido en un viaje<sup>37</sup>. Por su parte, la postura mayoritaria de

<sup>36</sup> Dicho precepto establece en su primer párrafo que «los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria».

<sup>37</sup> En concreto se trata de la STSJ de Galicia de 30 de septiembre de 2015 (rec. núm. 15629/2014 –NFJ060461–), relativa a la deducción de unas cuotas de IVA de gastos de manutención de clientes que la inspección rechazó pese a

los tribunales en los casos sobre los que han debido pronunciarse ha sido considerar que los gastos de comidas no eran deducibles, al no quedar suficientemente probada su vinculación con la actividad. Téngase en cuenta que en muchas ocasiones se disponen de meras facturas simplificadas que no identifican al destinatario de la operación y rara vez se tiene información relevante que vincule estos gastos con la actividad empresarial o profesional desarrollada por el contribuyente, pues para ello habría que probar la realidad de cada desplazamiento o visita realizada y su relación con dicha actividad. Así lo han señalado diversos Tribunales Superiores de Justicia, como el de Canarias<sup>38</sup>, La Rioja<sup>39</sup>, Andalucía (sede en Málaga)<sup>40</sup>, Madrid<sup>41</sup> o Castilla y León (sede en Burgos)<sup>42</sup>. Por su parte, en un caso en el que el gasto deducido se correspondía con el importe de las dietas exentas se

---

haber admitido los de alojamiento de las mismas personas. En el fundamento jurídico tercero señala que «... no parece que el examen global de la misma permita distinguir entre lo que son gastos de alojamiento y lo que son gastos de restauración, cuando unos y otros se refieren a la misma visita de técnicos, fechas y personas» y que «no existe elemento alguno que permita discriminar entre el alojamiento y la restauración para referir el primero a lo necesario y el segundo a lo conveniente, dándose la paradoja de que en el caso de que el gasto de restauración se hubiera efectuado en el mismo establecimiento de alojamiento sería inviable cualquier diferencia al respecto».

- <sup>38</sup> STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014 (rec. núm. 392/2012 –NFJ058754–), fundamento jurídico primero: «En cuanto a los gastos de comidas, con independencia de que no se identifica el destinatario, con lo cual no se puede afirmar que sea un gasto del recurrente y no de otra persona, resulta además que se desacreditan cuando responden a comidas llevadas a cabo en sábados y domingos, no existiendo, nuevamente, ninguna prueba que vincule esos gastos con la actividad profesional (partes, órdenes de trabajo, etc.)».
- <sup>39</sup> STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 (rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–), fundamento jurídico sexto: «La Sala comparte el criterio de la Administración porque, en principio, los gastos de comidas son inherentes a las personas y por tanto ha de acreditarse que los citados gastos de comida están relacionadas con las actividad profesional desarrollada» y que «... es necesario acreditar que los citados gastos estaban relacionados con la actividad profesional que estaba realizando (obras, proyectos, visitas a las obras, etc.) y nada de ello ha intentado acreditar o argumentar. En definitiva, nos encontramos ante una insuficiencia de prueba para acreditar la deducibilidad de los gastos pretendidos por el demandante».
- <sup>40</sup> La STSJ de Andalucía (sede en Málaga) de 14 de octubre de 2014 (rec. núm. 353/2012 –NFJ057863–), fundamento jurídico tercero, señala en relación, entre otros, con los gastos de comidas, que «la Sala comparte el criterio del TEARA, toda vez que acreditada la realidad del gasto, no consta en cambio probado que el mismo derive directamente de su relación profesional con terceros en el ejercicio de su actividad, ni que exista correlación con los ingresos, ni su exclusiva afección a la actividad profesional que desarrolla el actor». Por su parte, la Sentencia del mismo tribunal de 25 de mayo de 2015 (rec. núm. 227/2014 –NFJ060409–), fundamento jurídico segundo, señala en relación con las comidas «que no se demuestra que sean inherentes o necesarios a la actividad económica del mismo, al no tratarse de gastos que tengan una vinculación específica con esta».
- <sup>41</sup> STSJ de Madrid de 8 de abril de 2015 (rec. núm. 102/2013 –NFJ059198–), fundamento jurídico quinto: «Lo mismo cabe decir de los gastos de comidas y viajes, cuya deducibilidad fue rechazada por la administración, y que la propia actora ni siquiera individualiza en la demanda, sin que se haya acreditado su vinculación con la actividad de abogada».
- <sup>42</sup> STSJ de Castilla y León (sede en Burgos) de 24 de febrero de 2012 (rec. núm. 492/2010 –NFJ068169–), fundamento jurídico octavo: «Se pretende también que le sea admitida la deducción del IVA por comidas que dice son de trabajo. Teniendo en cuenta que no ha quedado demostrado que tales gastos se correspondan inequívocamente con la actividad realizada, así como la necesidad de que se han producido para la obtención de ingresos. Y es que ante esta Sala siguen sin probarse los presupuestos necesarios para que sean deducibles aquellos gastos; es decir, que además de estar recogidos en los oportunos documentos justificantes de los mismos, es decir, facturas, recibos, etc., conforme las exigencias legales, además es preciso acreditar su correlación y vinculación con el desarrollo de la actividad».

exigió que se justificara la relación de la comida con las necesidades de la actividad económica, al considerarse que salvo que se trate de eventos objetivables claramente vinculados a dicha actividad no se debe admitir que estos gastos sean deducibles, ya que dichas partidas derivan de la satisfacción de necesidades inherentes a toda persona, y no del desempeño de una actividad concreta, siendo a estos efectos indiferente el modo y lugar en que cada persona satisface las mismas<sup>43</sup>. Además, se ha considerado que estas dificultades probatorias no deben ser una excusa que permita la deducción de estos gastos sin las debidas exigencias. Particularmente debe ser así para los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa simplificada, en la medida en que pueden deducir hasta un 5% de los rendimientos netos por gastos de difícil justificación, de tal modo que los gastos de manutención de escasa cuantía cuya prueba no resulta sencilla se podrían considerar incluidos dentro de esta cifra de gasto que se aplica a modo de *forfait*<sup>44</sup>.

Cuando el gasto se realice en la localidad donde esté situada la actividad económica cabría, a nuestro juicio, cualquier justificación razonable relativa a la conveniencia de que se realice la comida fuera del domicilio del empresario o profesional. En este sentido, nada excluye que se pueda alegar la necesidad de que la pausa de la comida dure el tiempo mínimo para que se pueda reemprender la actividad económica de forma inmediata. Ahora bien, cuando el gasto se corresponda con un desplazamiento del titular de la actividad a un municipio distinto se ha de probar la vinculación del desplazamiento con la actividad para evitar que puedan deducirse por esta vía gastos personales realizados en un viaje de ocio. La cuestión es qué prueba se considera suficiente para que se entienda acreditada dicha vinculación con la actividad profesional. A estos efectos, se ha de destacar la doctrina del TSJ de Castilla-La Mancha en la Sentencia de 15 de julio de 2003. El tribunal reconoce que no es exigible una acreditación individual de que cada gasto esté vinculado con dichas actividades, pues dicha prueba es muy compleja. En todo caso se puede llevar a la convicción de la existencia de dicha vinculación mediante la presentación de una serie de indicios que permitan ofrecer al menos una apariencia de que con carácter general tales gastos se realizan en el desarrollo de la actividad. En este sentido, entre los indicios que deben llevar a esta convicción se citan, entre otros, que las comidas se desarrollen en lugares donde se realicen

<sup>43</sup> En este sentido, la Resolución del TEAR de La Rioja de 1 de agosto de 2012 (citada por la STSJ de La Rioja de 31 de octubre de 2013 [rec. núm. 231/2012 –NFJ068168–], fundamento jurídico sexto, en la que hace suyos estos argumentos), establece que «... respecto a la deducibilidad de los contabilizados como *gastos de representación*, correspondientes a dietas y comidas, el interesado no ha probado que dichos gastos sean necesarios para la generación de ingresos de la actividad, pues no acredita la vinculación de los mismos con la generación de los ingresos profesionales. En ningún caso los gastos puntuales en que se incurra por "comidas" o manutención en general pueden tener, salvo que se trate de eventos objetivables claramente vinculados a una actividad económica, la consideración de deducibles para el cálculo del rendimiento neto de la actividad profesional en el IRPF, ya que dichas partidas derivan de la satisfacción de necesidades inherentes a toda persona, y no del desempeño de una actividad concreta, siendo a estos efectos indiferente el modo y lugar en que cada persona satisface las mismas».

<sup>44</sup> Así lo ha señalado la STSJ de Canarias de 26 de septiembre de 2014 (rec. núm. 392/2012 –NFJ058754–), en cuyo fundamento jurídico primero defiende que «el hecho de que, como afirma el recurrente, estos gastos sean irrelevantes y que resulte difícil justificar su relación con la actividad profesional, no es excusa, precisamente porque el artículo 30.2 del Real Decreto 439/2007 sale al paso de estos supuestos cuando permite reducirse hasta un 5% sobre el rendimiento neto».

trabajos o que se realicen en días laborables. Pero, además, será fundamental que no se deduzcan facturas que no estén vinculadas claramente con la actividad económica, pues en tal caso puede surgir una duda razonable sobre todos los gastos deducidos<sup>45</sup>. De hecho, en el caso enjuiciado el tribunal consideró que no se había probado la vinculación con la actividad al detectar diversas anomalías en las facturas presentadas, como el hecho de que la mayoría se habían efectuado en una ciudad en la que no se realizaba el mayor volumen de trabajo de la empresa, o que existían facturas correspondiente a localidades en las que no constaba que se hubiera realizado trabajo alguno o de comidas o cenas celebradas en días festivos. Se considera que cuando del conjunto de datos proporcionados hay una discordancia bien cuantitativa, bien de otra clase, con el volumen, tipo o localización de la actividad desarrollada por el contribuyente le corresponde a este aportar las pruebas oportunas para acreditar la relación de cada factura con la actividad<sup>46</sup>. Así, no hay una prohibición de que los gastos se realicen en días no laborables, pero es fácil presumir que en estos casos se están tratando de deducir gastos personales del contribuyente, por lo que en tales supuestos se deberá ser más exigente con la prueba que acredite su vinculación con la actividad.

<sup>45</sup> El fundamento jurídico cuarto de la STSJ Castilla-La Mancha de 15 de julio de 2003 (rec. núm. 694/1999 –NFJ068170–) señala lo siguiente: «El segundo punto de discusión es el relativo a las deducciones por facturas de comidas en bares y restaurantes. La Administración rechazó la deducción por considerar que no hay prueba alguna de que estos gastos sean necesarios para la obtención de los rendimientos. El actor señala también aquí que no puede exigir la acreditación individual de que cada gasto esté vinculado a las actividades profesionales de los empleados de la sociedad, pues ello resulta imposible, y que en cualquier caso se trata de gastos moderados que se explican por la necesidad de comer en los pueblos a los que aquellos se desplazan para la realización de sus funciones profesionales. Ahora bien, precisamente porque es cierto que no cabe acreditar uno por uno la vinculación del gasto a la finalidad profesional, sino solamente presentar una apariencia de tal (así, que las comidas se desarrollen en lugares donde se realicen trabajos, que sean en días laborables, etc.) será fundamental la ausencia, entre las facturas presentadas, de cualquiera que, por sus circunstancias objetivas, pueda llevar a concluir que no se encuentra ligada a la actividad profesional de la sociedad, pues en tal caso surgirá la duda razonable sobre todas y sobre si el contribuyente no ha aprovechado las dificultades probatorias de este concepto para incluir gastos puramente particulares, lo cual hará necesario entonces confirmar el criterio administrativo, pues será imposible ya creer en la leal actuación del contribuyente en relación con ninguna de las facturas incluidas y surgirá la duda sobre todas ellas» y que «... por mucho que los gastos no sean excesivos, no presentan un panorama de regularidad que permita presumir que son gastos necesarios de la actividad profesional, sino, por el contrario, generan una fundada sospecha de que se han incluido gastos puramente particulares. No obstante, todavía quedaba la posibilidad de demostrar lo contrario, pero ello no se realiza y por eso se rechaza, correctamente, la deducción. Resumiendo lo hasta aquí razonado, diremos que es cierto que no puede reclamarse del sujeto pasivo una prueba cumplida de que cada gasto de esta clase se encuentra ligado a su actividad profesional. Pero que, no obstante ser ello así, cuando del conjunto de datos proporcionados hay una discordancia bien cuantitativa, bien de otra clase, con el volumen, tipo o localización de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, entonces pasa a ser carga suya el explicarla cumplidamente y el aportar las pruebas pertinentes, sin las cuales no cabe admitir la deducción».

<sup>46</sup> *Ibidem*, fundamento jurídico cuarto: «Si nos centramos en el ejercicio de 1992, vemos que se presentan 50 facturas. Pues bien, de ellas 30 se refieren a comidas o cenas en restaurantes de Madrid, lo cual no guarda la más mínima relación con el número de trabajos realizados ese año en la capital (cuatro). Además, hay comidas en..., lugares en los que no consta que se realice trabajo alguno. En otros ejercicios llegamos a encontrar factura emitidas en restaurantes... [de diversas localidades] y, de nuevo, numerosas facturas de Madrid sin conexión con el número de trabajos allí realizados. Por último, hay facturas que se refieren a comidas cenas realizadas en días festivos, como el 6/9/92, 23/8/92, 26/7/92, entre otras, lo cual tampoco casa con la idea de comidas necesarias en desplazamiento relacionados con los proyectos».

Finalmente, debe tenerse en cuenta que estos gastos se refieren a las comidas del titular de la actividad, pero ello no es obstáculo para que el contribuyente pueda deducir los gastos por las comidas realizadas con clientes y proveedores, que, en principio, no se sujetarían a los señalados límites, sino al que establece el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) (1 % del importe neto de la cifra de negocios). A nuestro juicio, la nueva norma no incide en relación con este tipo de gastos, por lo que los problemas que existen hasta ahora se seguirán reproduciendo en el futuro.

### 3.2.2. La cuantía del gasto deducible

El segundo aspecto relevante es la determinación de la cuantía del gasto diario por manutención de los empresarios o profesionales que resulta deducible. Si se pretendía equiparar el régimen de los trabajadores autónomos con el de los trabajadores dependientes, perceptores de rentas del trabajo, se podía haber optado entre dos posibilidades que ya estaban reguladas en la LIRPF. Una primera opción hubiera sido hacer referencia a las cuantías de los tiques restaurante, lo que habría permitido al empresario o profesional deducir las cuantías que para los trabajadores dependientes se encuentran exentas de gravamen y que ascienden a 9 euros diarios<sup>47</sup>. La segunda opción, que ha sido la que finalmente se ha elegido, era remitirse a las cantidades exoneradas de gravamen en concepto de dieta, cuya cuantía diaria asciende como mínimo a 26,67 euros, aunque pueden ser cantidades superiores si se trata de un desplazamiento al extranjero o se pernocta en un lugar diferente al del domicilio habitual del empresario o profesional. Por tanto, entre las dos opciones señaladas, se ha elegido la más ventajosa para el contribuyente.

Ahora bien, también se podría haber optado por una regulación completamente diferente de la que se establece en relación con los trabajadores dependientes, pues la situación de estos es muy diferente a la de los empresarios y profesionales, de tal forma que la remisión a los límites de las dietas exentas puede no resultar satisfactoria a estos efectos. Así ocurre desde hace algún tiempo en las leyes reguladoras del IRPF en los territorios forales. En ellas se reconoce la deducción del 50 % de diversos gastos por relaciones públicas, entre los que se encuentran los servicios de restauración, si bien se establece un límite máximo para el conjunto de esos conceptos que se determina en el 5 % del volumen de ingresos del contribuyente en el periodo impositivo<sup>48</sup>. Preci-

<sup>47</sup> En este sentido, la enmienda n.º 150 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana en el Congreso pretendía que tuvieran la consideración de gasto deducible «los derivados de la adquisición de vales o cheques de comida para la alimentación diaria, de forma equivalente a la establecida por el artículo 42.3 a) para las rentas en especie», con el fin de equilibrar la situación fiscal de los trabajadores autónomos y asalariados.

<sup>48</sup> En este sentido, en relación con el territorio de Bizkaia la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, establece en el artículo 27.4 lo siguiente: «Serán deducibles, en la cuantía y con los requisitos que se señalan, los siguientes gastos en cuanto estén relacionados con la actividad económica: a) El 50 por 100 de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 5 por 100 del volumen de ingresos del

samente en el trámite en el Congreso algún grupo pretendió introducir una norma inspirada en la regulación establecida en los territorios forales, pero la enmienda no fue aceptada<sup>49</sup>.

Como se ha indicado, la norma finalmente aprobada se remite para la determinación del gasto deducible a lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, que hace depender dicha cuantía de los siguientes factores:

1. Que no se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del percceptor. En caso de que el desplazamiento sea en España la cantidad deducible será 26,67 euros/día, mientras que si se produce en el extranjero ascenderá a 48,08 euros/día.
2. Que se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del percceptor. En este caso los gastos de manutención ascenderán a 53,34 euros/día cuando el desplazamiento se produzca en España y 91,35 euros/día, cuando el mismo tenga lugar en el extranjero.

La siguiente cuestión que debe plantearse a efectos de determinar la cantidad deducible es qué ocurre cuando las cantidades gastadas sean superiores o inferiores a los importes señalados para las dietas exentas. En uno y otro caso las reflexiones que hay que realizar son bastante diferentes. Si las cantidades gastadas son inferiores, la cuestión que se debe dilucidar es si resulta deducible el importe efectivamente gastado o si, en todo caso, se puede deducir el mínimo de 26,67 euros. En el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, se considera que las cuantías anteriores se establecen «como límite diario»<sup>50</sup>, por lo que tan solo se trata de un límite máximo. Por tanto, si la cuantía del gasto es inferior a los límites correspondientes a las dietas exentas tan solo se podrá deducir el importe realmente satisfecho. En consecuencia, se podrá deducir la cantidad que se haya satisfecho cada día, con el límite máximo de los importes señalados a estos efectos en el artículo 9 del RIRPF.

---

contribuyente en el periodo impositivo, determinado por cada una de las actividades». Una redacción similar se contiene en el artículo 27.4.<sup>a</sup> de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF, relativa al territorio de Álava, así como en el artículo 27.4.<sup>a</sup> a) de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que tan solo introduce alguna variación en cuanto al cómputo del límite anual máximo.

<sup>49</sup> Se trata de la enmienda n.º 78 del Grupo Parlamentario Mixto en el Congreso que incluía en el artículo 30.2 de la LIRPF una regla 8.<sup>a</sup>, con el siguiente contenido: «8.<sup>a</sup> Serán deducibles, en la cuantía y con los requisitos que se señalan, los siguientes gastos en cuanto estén relacionados con la actividad económica: a) El 50 por ciento de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 5 por ciento del volumen de ingresos del contribuyente en el periodo impositivo, determinado por cada una de las actividades». En la justificación de esta enmienda se indica que «... por idénticas razones de seguridad jurídica, se propone incluir también en el IRPF una regulación sobre otros gastos (relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, y regalos y obsequios) cuya deducibilidad resulta dudosa y muy conflictiva, tal y como también han hecho hace tiempo las Haciendas forales vascas».

<sup>50</sup> Según reconoce el preámbulo de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, «el importe deducible por este concepto tendrá como límite diario las mismas cuantías que para gastos de manutención se establecen para trabajadores por cuenta ajena en el Reglamento del IRPF».

De este modo, cuando el gasto de mantenimiento exceda de las cantidades señaladas en concepto de dieta solo se podrá deducir hasta este importe, aun cuando se pudiera justificar una cantidad superior. Se ha de recordar que este era el criterio que había defendido la DGT en diversas consultas, al considerar que el gasto de mantenimiento excesivo satisfacía en mayor medida las necesidades personales que las propias de la actividad, lo que justificaba su no deducibilidad. En definitiva, el cambio operado en la normativa lo único que hace es dar una cobertura legal a las tesis que hasta el momento había mantenido la DGT en la interpretación de esta materia, pues debe tenerse en cuenta que dicho órgano utilizaba una norma que era aplicable únicamente a quienes obtuvieran rendimientos del trabajo, pero no a los empresarios o profesionales cuyas rentas se calificaran como rendimientos de la actividad económica. Por tanto, lo que ha hecho la Ley 6/2017, de 24 de octubre, es imponer legalmente el criterio que hasta el momento había defendido la Administración tributaria.

Una última cuestión relacionada con la cuantía del gasto es que la reforma realizada en el ámbito del IRPF también va a tener consecuencias en el IVA, dada la conexión que se establece entre ambos impuestos en relación con este tipo de gastos. Téngase en cuenta que el artículo 96.Uno.6.º de la LIVA determina que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas por «los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del IS»<sup>51</sup>. Por ello, en la medida en que la norma aprobada limita la deducción del gasto en el IRPF también supone una limitación de la cuota de IVA que resulta deducible, de tal modo que en caso de que el importe del gasto supere las cantidades que se consideran deducibles en el IRPF tan solo será posible una deducción parcial de las cuotas soportadas. Así en el caso de una factura de 50 euros, más el correspondiente IVA del 10%, por una comida realizada en territorio español cuando el contribuyente no haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo o residencia del perceptor, la cuota deducible ascenderá a 2,67 euros (10% s/26,67). El resto de la cuota soportada no será deducible ni podrá ser considerada como un mayor importe del gasto en el IRPF, al haber superado el límite máximo establecido al efecto.

<sup>51</sup> La Consulta de la DGT de 16 de abril de 2015 (V1183/2015 –NFC054720–) señala lo siguiente: «Por consiguiente, cuando el gasto correspondiente sea deducible a los efectos citados, las cuotas del IVA correspondientes a los servicios de desplazamiento o viajes y de hostelería y restauración, en la medida en que quepa considerarlos prestados al profesional consultante, serán igualmente deducibles, siempre que se cumplan el resto de requisitos que se contienen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992 y, en particular, lo dispuesto por el artículo 97, que establece como requisito para poder ejercitar el derecho a la deducción el estar en posesión de la factura original expedida por el prestador de los servicios y en la que ha de figurar como destinatario de los mismos el profesional consultante. En consecuencia, el profesional consultante solamente podrá deducir el IVA soportado como consecuencia de los gastos en que incurra por desplazamiento o viajes y en concepto de hostelería y restauración cuando el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF».

## ¿LA REVALORIZACIÓN DE UNA MARCA GLOBAL DETERMINA UN AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN SEDE DE LAS FILIALES DEL GRUPO? UNA NOTA AL HILO DEL CASO HYUNDAI SOBRE LA EXPLOTACIÓN DE LOS INTANGIBLES DE MARKETING EN UN CONTEXTO POST-BEPS

**José Manuel Calderón Carrero**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de A Coruña*

---

### EXTRACTO

Este trabajo tiene por objeto el estudio de un interesante pronunciamiento judicial extranjero en materia de precios de transferencia que evidencia las actuales tensiones del sistema de fiscalidad internacional en relación con uno de los principales «mantras» derivados del proyecto OCDE/G20 BEPS que pretende establecer una mayor conexión entre la imposición (territorial) de los beneficios en las empresas multinacionales y las actividades de creación de valor desarrolladas por cada una de las entidades localizadas en las distintas jurisdicciones en las que operan. La aplicación de esta aparentemente simple regla de «*profit allocation*» a través del alineamiento entre la creación de valor y el gravamen de los beneficios de las MNE plantea no pocos problemas y desafíos en la práctica, particularmente allí donde hay que tomar en consideración activos intangibles valiosos. El artículo conecta el caso con las novedades que las nuevas Directrices OCDE de Precios de Transferencia 2017 (post-BEPS) introducen en relación con los intangibles de marketing y las actividades de distribución de filiales en el extranjero.

**Palabras clave:** precios de transferencia; fiscalidad intangibles de marketing; proyecto BEPS; tributación internacional.

---

*Fecha de entrada:* 29-08-2017 / *Fecha de aceptación:* 22-09-2017

## DOES THE REVALUATION OF A GLOBAL BRAND DETERMINE A TRANSFER PRICING ADJUSTMENT FOR THE GROUP'S SUBSIDIARIES? A NOTE TO THE THREAD OF THE HYUNDAI CASE ON THE EXPLOITATION OF MARKETING INTANGIBLES IN A POST-BEPS CONTEXT

José Manuel Calderón Carrero

---

### ABSTRACT

This work aims at the study of an interesting transfer pricing foreign court ruling that shows the current tensions in the system of international taxation in relation to one of the main «mantras» derived from the OECD/G20 BEPS Project, that aims to establish a greater connection between the taxation of the profits obtained by multinational companies and value creation activities developed by each of the entities located in the different jurisdictions in which operate. The application of this apparently simple rule of «profit allocation» through the alignment between value creation and profit allocation poses many problems and challenges in practice, particularly with regard to valuable intangible assets. The article connects the case with the novelties introduced by the new OECD Transfer Pricing Guidelines 2017 (post-BEPS) in relation to marketing intangibles and distribution activities carried out by foreign subsidiaries.

**Keywords:** transfer pricing; marketing intangibles international taxation; BEPS Project; international taxation.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Análisis de la controversia de precios de transferencia en el caso Hyundai: *Brand building activities* por distribuidoras locales y su retribución de mercado
  - 2.1. Antecedentes fácticos del caso Hyundai
  - 2.2. La sentencia del ITAT-Chennai en el caso Hyundai
3. Algunos comentarios al hilo de la sentencia del ITAT en el caso Hyundai: Los intangibles de marketing a la luz de la actualización BEPS del estándar internacional de plena competencia

## 1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto el estudio de un interesante pronunciamiento judicial extranjero en materia de precios de transferencia que evidencia las actuales tensiones del sistema de fiscalidad internacional en relación con uno de los principales «mantras» derivados del proyecto OCDE/G20 BEPS que pretende establecer un mejor alineamiento entre la imposición (territorial) de los beneficios en las empresas multinacionales y las actividades de creación de valor desarrolladas por cada una de sus filiales localizadas en las distintas jurisdicciones donde opera el grupo empresarial<sup>1</sup>. La aplicación de esta aparentemente simple regla de «*profit allocation*» a través del alineamiento entre la creación de valor y el gravamen de los beneficios de las MNE plantea no pocos problemas y desafíos en la práctica, particularmente allí donde hay que tomar en consideración activos intangibles valiosos.

La sentencia<sup>2</sup> que comentamos a través de este trabajo ilustra esta problemática al hilo de una regularización de precios de transferencia realizada por las autoridades fiscales de India en relación con la filial local de la multinacional (MNE) coreana Hyundai.

El pronunciamiento en el caso Hyundai objeto de este comentario plantea una serie de cuestiones de gran alcance en lo tocante a la fiscalidad internacional de los intangibles de marketing, que afectan desde a las actividades de creación de valor, pasando por la dicotomía entre «propietario legal vs. propietario económico», hasta la metodología que resulta adecuada para remunerar las actividades de desarrollo del valor de los intangibles a través de actividades de distribución y fabricación de mercancías.

La posición adoptada por las autoridades fiscales y tribunales de India en esta materia (fiscalidad internacional de los intangibles de marketing en un contexto *inbound*), lejos de constituir un «exotismo», integra un enfoque conectado con la redefinición del estándar internacional de plena competencia, representado por las nuevas Directrices de Precios de Transferencia (2017), actualizadas siguiendo el Informe final (2015) OCDE/BEPS sobre las acciones 8-10 (*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*), y en tal sentido suscita cuestiones potencialmente aplicables a todo tipo de empresas internacionalizadas (y en todo tipo de países miembros y no miembros de la OCDE) tanto en un contexto *inbound* como *outbound*. De alguna forma, la problemática

<sup>1</sup> OECD/G20 BEPS Project: *Explanatory Note on Final Reports* (2015), para. 7.

<sup>2</sup> Income Tax Appellate Tribunal/ITAT-Chennai, caso Dcit, *Chennai vs. Hyundai Motor India Limited*, on 27 April 2017 (ITA 853/Chny/2014 and 563/Chny/2015, Assessment years 2009-12).

que ilustra el caso Hyundai anticipa debates y tensiones que cabe esperar que se susciten durante los próximos años en un contexto post-BEPS. En este sentido, este trabajo trata de exponer cómo las nuevas Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017) afrontan la tensión que, en relación con la imputación de beneficios en el marco de un grupo multinacional, resulta de tomar en consideración las actividades desarrolladas por filiales distribuidoras locales que determinan una contribución al valor de los intangibles de marketing respecto de las llevadas a cabo por otras entidades del grupo (matriz, sociedades intermedias, *IP companies*, etc.), en el marco de un modelo fiscal global que, a pesar de ensanchar la potestad impositiva de los «países mercado», sigue pivotando la asignación de la imputación principal de los beneficios a la jurisdicción que realiza las actividades significativas de aprovisionamiento de bienes y servicios (*supply side*).

## 2. ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL CASO HYUNDAI: *BRAND BUILDING ACTIVITIES* POR DISTRIBUIDORAS LOCALES Y SU RETRIBUCIÓN DE MERCADO

### 2.1. ANTECEDENTES FÁCTICOS DEL CASO HYUNDAI

Básicamente, en el caso Hyundai la Administración tributaria de India realizó un ajuste de precios de transferencia imputando una renta nocional a la filial local de la referida MNE (Hyundai Motors India) en contraprestación de un hipotético servicio intragrupo de marketing (*brand building activities*) que habría llevado a cabo tal filial a favor de su matriz al hilo de las actividades de fabricación y distribución de los automóviles comercializados bajo tal marca en el mercado local, lo cual habría revalorizado la marca global Hyundai con arreglo a determinados índices internacionales (*Interbrand*) que estiman anualmente el valor global de las marcas globales más prestigiosas o renombradas.

Los principales antecedentes del caso vendrían a ser los siguientes:

- La filial India de Hyundai fabrica y distribuye en el mercado local (y en otros vía exportación) los automóviles que manufactura usando la marca, tecnología y *know how* licenciado por su matriz coreana (HMC Korea).
- El contrato de cesión de tecnología entre HMC Korea y la filial Hyundai Motor India establece una licencia de uso de tecnología y *know how* a favor de la referida filial de India, habiéndose fijado la correspondiente remuneración de mercado. El contrato, a su vez, contempla la obligación de insertar la marca Hyundai en los vehículos fabricados usando la tecnología licenciada, sin que se hubiera establecido una contraprestación a favor del licenciante o el licenciatario.
  - Las autoridades fiscales de India consideraron que la distribución de automóviles con la marca Hyundai por la filial doméstica del grupo coreano, sin recibir contraprestación alguna por tal desarrollo del valor de tal marca en el

mercado local y renunciando a usar la propia marca del fabricante constituía una operación internacional de prestación de servicios de marketing (*brand building*) que debería ser valorada a mercado, con arreglo a la jurisprudencia *LG Electronics*<sup>3</sup>. La Administración de India, siguiendo la referida jurisprudencia que rechaza la existencia de una «propiedad económica» de la marca en sede del licenciatario, argumentó que mientras que los beneficios que resultan de las eventuales actividades de promoción de la marca, que desarrollaría Hyundai India a nivel local benefician tanto al «propietario legal» de la misma (HMC Korea) como al «propietario económico», pero como quiera que el primero obtiene un beneficio protegido por tal titularidad legal y el segundo no ostenta título alguno que le permita ejercitar tal «propiedad económica» (inexistente jurídica y fiscalmente), debe ser compensado por el servicio de *brand building* prestado al propietario legal del intangible marca-rio. El hecho de que la marca Hyundai tuviera una importante cuota de mercado en India se consideró que constituía una evidencia de la contribución al valor de tal marca derivada de las actividades de la filial de India.

- Las autoridades fiscales de India establecieron que tal valoración debía determinarse de forma separada respecto de las otras operaciones entre la matriz coreana y su filial India, rechazando una metodología basada en un cálculo de «TNMM» (*Transactional Net Margin Method*) agregado a favor de un «CUP» (*Comparable Uncontrolled Price Method*) construido a partir de un índice indirecto de contribución de la filial India al valor de la marca global.
- La Administración tributaria de India utilizó la valoración de «Interbrand», argumentando que la misma constituye la más respetada valoración de marcas globales, en la que figura Hyundai durante los últimos cuatro años, reflejando un aumento del valor de tal marca de los 4,5 «billion \$» (USD) en el año 2007 a los 4,8 «billion \$» (USD) en el año 2008. El incremento anual del valor de la marca fue atribuido a cada vehículo fabricado por las compañías del grupo MNE Hyundai, de manera que como quiera que a Hyundai India le correspondía el 18,07% de las ventas mundiales, 18,07% de la revaloración global de la marca podía atribuirse a la filial de India.
- Frente a tal enfoque de regularización, el contribuyente desplegó una serie de argumentos de defensa de su política de precios de transferencia, a saber:
  - HMC Korea no ha concluido ningún contrato de *brand building services* con entidad alguna.
  - Hyundai India no recoge en su contabilidad costes específicos referidos con la actividad de *brand building*.

<sup>3</sup> *LG Electronics* (2013, 22 ITR (Trib) 1 (Del)).

- El nivel de costes de marketing sobre ventas de Hyundai India se movía dentro del rango de sus competidores (Tata Motors, Hindustan Motors, Mahindra). Es decir, se cumplía el *bright line test* (*net sales/AMPs expenses*<sup>4</sup>).
- El contribuyente cuestionó la metodología utilizada por la Administración tributaria para determinar el valor del servicio.

De acuerdo con ello, el contribuyente Hyundai Motor India solicitó la anulación de la liquidación de precios de transferencia de acuerdo con la cual se le imputaba una «renta nocial» en compensación por el desarrollo de la marca Hyundai ostentada por la matriz coreana del grupo, así como en concepto de resarcimiento por la privación del uso de su propia marca comercial a la hora de comercializar los vehículos que fabricaba.

## 2.2. LA SENTENCIA DEL ITAT-CHENNAI EN EL CASO HYUNDAI

El tribunal (ITAT-Chennai) estimó el recurso interpuesto por el contribuyente, anulando el ajuste de precios de transferencia practicado por la Administración, fundamentando su posición a partir de los siguientes argumentos:

- El ITAT-Chennai argumentó básicamente que la Administración tributaria había construido un ajuste valorativo de precios de transferencia imputando una renta nocial a la filial india de Hyundai en compensación por una «operación internacional» de prestación de servicios de *brand building* que realmente no existió. Tal posición fue desarrollada a partir de una serie de argumentos:
  - La marca Hyundai constituye una marca renombrada global que posee un alto valor, y en tal sentido una cesión o licencia de la misma a una filial local otorga una ventaja al licenciante de suerte que la penetración de esta en el mercado local no hubiera sido la misma si no hubiera contado con tal marca. Es decir, el ITAT destacó el valor comercial de las marcas globales en los mercados locales a efectos del desarrollo del mercado y la distribución comercial, lo cual constituye un posicionamiento muy relevante a efectos de defender el valor de intangibles comerciales licenciados a filiales situadas en mercados foráneos, no solo de países en desarrollo o emergentes.
  - La obligación de uso por parte del licenciataro a través del contrato de cesión de tecnología firmado con la matriz (HMC Korea), entre otras cosas, persigue proteger la propiedad intelectual del titular de los intangibles y en

<sup>4</sup> AMP: *advertisement, marketing and promotion expenses*. Los AMP, que no incluyen *trade & volumen discounts*, según la propia jurisprudencia de India.

tal sentido está justificada por una razón de negocios, a pesar de que pueda constituir una cláusula extraña entre partes independientes al entrañar una cesión de marca sin remuneración.

- La cesión de la marca, que confiere un beneficio principal a favor del licenciario puede generar un beneficio incidental a favor del licenciatario o propietario de la marca comercial en la medida en que el aumento de la visibilidad de su marca puede contribuir al incremento del valor de la marca comercial. Ahora bien, una cosa es reconocer tal «beneficio incidental» por parte del licenciatario/propietario legal de la marca y otro que ello constituya una «operación intragrupo internacional» que deba valorarse a mercado con arreglo al principio de plena competencia.
- Las categorías de operaciones intragrupo referidas a intangibles, de acuerdo con la regulación doméstica, consisten en transacciones de compra/venta o de cesión, de suerte que no existe una categoría de operación referida a intangibles que consista en un incremento del valor de tales activos. De esta forma, el ITAT-Chennai rechazó que el aumento del valor de los activos intangibles constituya una operación intragrupo que deba ser valorada a mercado. Sin embargo, puso de relieve que la cesión de la marca (sin contraprestación) formaba parte de un contrato de transferencia de tecnología y debía ser valorada en tal contexto o marco contractual, de suerte que las autoridades fiscales de India revisaron tal contrato y las operaciones de cesión de tecnología y *know how* incluidas en el mismo sin cuestionar su valoración a mercado.
- La prestación de servicios intragrupo sí constituye una operación que debe ser valorada a mercado con arreglo a la legislación doméstica, pero el aumento del valor de los activos intangibles propiedad de una entidad extranjera no constituye una operación de prestación de servicios. La prestación de servicios consiste en un hacer algo a favor de alguien (servicio activo), rechazándose a estos efectos la idea de un «servicio pasivo», en el sentido de que el uso de la marca por un licenciario determine la existencia de un servicio intragrupo a favor del licenciatario por el mero uso de la misma a los efectos de las actividades comerciales de tal licenciario.
- La inexistencia de un servicio intragrupo también se fundamentó en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia que establecen dos test básicos para la aplicación del *arm's length* a los servicios intragrupo, a saber: la efectiva prestación de un servicio y la obtención de un beneficio resultante del mismo. Tal test del beneficio se concreta a partir del principio del «*willingness to pay*», pero el ITAT puso de relieve que las referidas Directrices OCDE evidencian que no puede verificarse este test en casos donde no se ha determinado la existencia de una auténtica prestación de servicios. En este sentido, el ITAT-Chennai zanjó la cuestión de fondo afirmando que la revaloración de los activos intangibles de una entidad vinculada que ha te-

nido lugar *sin una contribución activa de la otra empresa* no puede ser calificada como una operación intragrupo de prestación de servicios a efectos de la aplicación de la normativa de precios de transferencia. No existiendo servicio intragrupo, no cabe entrar en la valoración de mercado del beneficio incidental que pudo obtener la entidad licenciante (HMC Korea).

- **Conclusión.** Por todo ello, el ITAT-Chennai estimó el recurso del contribuyente y anuló la liquidación que imputaba una renta nocial a la filial Hyundai India por un servicio de *brand building* a favor del propietario legal de la marca (la matriz HMC Korea), determinada a partir de la valoración global (con ajustes) realizada por «Interbrand» en relación con la marca Hyundai, al considerar que no se acreditó la existencia de un auténtico servicio intragrupo por parte de la filial licencianta a favor de la matriz licenciante.

### 3. ALGUNOS COMENTARIOS AL HILO DE LA SENTENCIA DEL ITAT EN EL CASO HYUNDAI: LOS INTANGIBLES DE MARKETING A LA LUZ DE LA ACTUALIZACIÓN BEPS DEL ESTÁNDAR INTERNACIONAL DE PLENA COMPETENCIA

En primer lugar, este pronunciamiento debe conectarse con la jurisprudencia actualmente dominante en India<sup>5</sup> (particularmente, los «*leading cases*» *Sony Ericsson* y *Maruti-Suzuki*)<sup>6</sup> que en gran medida ha superado o por lo menos matizado sensiblemente<sup>7</sup> el *bright line test* representado por la

<sup>5</sup> El origen de esta jurisprudencia que establece que, como regla, la realización de una actividad de marketing por el contribuyente como parte de una función integrada en una transacción principal (distribución comercial) no constituye una transacción intragrupo separada (*brand building activity* a favor del propietario legal de la marca) resulta de la sentencia de la *Delhi High Court of India* en el caso *Bausch & Lomb Eyecare India* (ITA n.º 643, 675-77/2014 & 165, 166/2015), más tarde confirmada en los «*leading cases*» *Sony Ericsson Mobile Communications* (2015 374 ITR 118 (Del)) y *Maruti-Suzuki India* (Delhi High Court, IN:SC, 2016, *Maruti Suzuki India Ltd* TS-747-SC-2016-TP), y en todos aquellos pronunciamientos concordantes (v. gr.: *Luxottica India Eyewear*, ITA n.º 1492/Del/2015, ITA n.º 1205/Del/2016 & ITA n.º 344/Del/2017).

<sup>6</sup> La jurisprudencia *Sony Ericsson* ha sido confirmada a través de una serie de pronunciamientos posteriores (*Nikkon*, *Whirpool*, *Discovery Communications*, *Yum Restaurants*, *Swarovski India Pl* y *Luxottica India Eyewear Pvt. Ltd*) al igual que acontece con el «*leading case*» *Maruti-Suzuki* (*Mattel Toys*, *Diageo*, *Mondelez*, *Goodyear*, *Heinz* y *Essilor*). Respecto de esta jurisprudencia pueden consultarse los siguientes trabajos: MITRA, R.: «Marketing Intangibles-life after the Delhi High Court's ruling in Sony Ericsson», *Transfer Pricing International Journal*, Bloomberg BNA, 5/6/2015; TOLIA, MEHTA y KOTAK: «Life After High Court decision on marketing intangibles», *Transfer Pricing Report*, Bloomberg BNA, 13/8/2015; y BILANEY: «Marketing Intangibles: An Indian Perspective», *International Transfer Pricing Journal*, November/December 2016, págs. 519 y ss.

<sup>7</sup> La jurisprudencia de India ha puesto de relieve como el valor de las marcas comerciales no depende únicamente de las actividades y costes de marketing, sino también de la calidad y naturaleza de los bienes y servicios comercializados (caso *Sony Ericsson*), y en tal sentido el *bright line test* (*net sales/AMPs*) no determina por sí mismo la existencia

jurisprudencia *LG Electronics* (aunque con origen en el precedente *americano DHL*<sup>8</sup> que pivotaba sobre la denominada «*developer-assister rule*» recogida en las *US Treas.Regs.1.482* de 1968) utilizada para practicar el ajuste de precios de transferencia en el caso *Hyundai*, entre otros. El referido *bright line test* había validado una práctica administrativa con arreglo a la cual se consideraba que una filial local que desarrollaba funciones o actividades de comercialización (o fabricación) de productos bajo una marca cedida en uso por su matriz extranjera prestaba un servicio intragrupo de *brand building* al propietario jurídico de tal marca, allí donde el *benchmarking* de comparables a partir de un análisis *net sales/AMPs* revelaba que el ratio (intensidad cuantitativa de AMP/gastos marketing y publicidad) de la filial distribuidora (*normal/entrepreneur distributor*, y no un *limited-risk distributor*) superaba el referido rango determinado en función de los comparables. Es decir, el *bright line test* (*net sales/AMPs*) que resultaba en un ratio de gastos de marketing y publicidad que superaba el de las empresas comparables permitía a la Administración tributaria de India realizar un ajuste de precios de transferencia a tal filial presumiendo una «operación de servicios intragrupo de *brand building*» a favor del propietario legal de la marca, a pesar de que no existiera un contrato intragrupo y tales actividades de marketing y publicidad constituyeran funciones empresariales conectadas y directamente relacionadas con su actividad de distribución comercial.

La jurisprudencia posterior y actualmente dominante ha matizado sensiblemente tal enfoque (el *bright line test*), aunque sin superarlo completamente. En particular, a partir de los «*leading*

---

de una operación de prestación de servicios intragrupo, sino que esta debe inferirse de otro conjunto de evidencias y factores. Los costes de marketing se consideran gastos correlacionados con la comercialización o venta de productos y servicios, y no costes específicamente dirigidos a desarrollar el valor de una marca.

<sup>8</sup> *DHL Corp. Commissioner*, 285 F.3d 1210 (9th Cir 2002). El Tribunal de Apelación consideró que a los efectos de determinar el propietario de la marca internacional DHL había que atender a la *developer-assister rule*, estableciendo que DHL constituía el «propietario fiscal» de la marca (al margen de la titularidad legal) ya que era la entidad que había desarrollado (asumido el coste) de las actividades de «*advertising, publicity & promotion*» fuera de los Estados Unidos, de forma consistente con el concepto de «*IP developer*» recogido en las *US Treas.Regs.1.482* aplicables en tal momento (*1968 regulations*) y que fueron reemplazadas en el año 2009 eliminando tal regla (*developer-assister*) y estableciendo una regulación basada fundamentalmente en la titularidad legal/contractual de determinados intangibles (patentes y marcas) pero que toma en consideración las actividades de desarrollo de los intangibles por otras entidades del grupo distintas del propietario legal en términos muy próximos a los que ahora aparecen reflejados en las nuevas Directrices de Precios de Transferencia (2017); nótese que a partir de 2009 la regulación norteamericana abandona, con carácter general, el concepto de propietario económico de un intangible de marketing y adopta un enfoque monista basado en un (normalmente) único propietario o titular jurídico, remunerando a las demás empresas asociadas que contribuyen a dotarlo de valor a través de funciones específicas con materialidad; ello implica, a su vez, diferenciar entre la cuestión de la titularidad del intangible y la imputación del beneficio derivado de su explotación, tal y como hacen ahora las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 2017 (*vid.*: ANDRUS: «USA. National Report» en *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 92.<sup>a</sup>, 2007, págs. 629 y ss.; MARKHAM, M.: *The Transfer Pricing of Intangibles*, Kluwer, 2005, págs. 48-51; VERLINDEN; SMITS y LIEBEN: *Mastering the IP Life Cycle*, PwC, Belgium, 2005, págs. 220 y ss.). En el caso *Amazon v. Commissioner* (148 TC, n.º 8 Docket n.º 31197-12, de 23 marzo de 2017) la *Tax Court* también adoptó una posición similar a efectos de determinar el *buy-in payment* del *Cost-Sharing* descontando la contribución al desarrollo de los intangibles marcarios de Amazon por las filiales europeas (*vid.*: CALDERÓN: «La sentencia de la US Tax Court en el caso Amazon: Un precedente relevante sobre controversias de precios de transferencia, intangibles y economía digital», *RCyT. CEF*, n.º 411, junio 2017, págs. 85 y ss.

cases» *Bausch & Lomb*, *Sony Ericsson* y *Maruti Suzuki India*, los tribunales de India vienen excluyendo los ajustes de precios de transferencia automáticos derivados de la aplicación del referido enfoque (*bright line test net sales/AMPs*), de suerte que la existencia de un «servicio intragrupo de *brand building* o de marketing» solo puede establecerse o determinarse de forma casuística a partir de un análisis fáctico de las actividades y funciones desarrolladas por la filial, tomando en consideración muy particularmente la contraprestación de mercado obtenida por la misma. De esta forma, allí donde se verifica que la filial obtiene una remuneración de mercado (con arreglo a la metodología y comparables adecuados) por las funciones que desarrolla (distribución o fabricación y comercialización), la Administración no podría realizar un ajuste por la vía de «construir» o determinar la existencia de una operación intragrupo de prestación de servicios de *brand building*, incluso cuando se cumple la premisa del *bright line test* y se supera el ratio *net sales/AMPs* de la filial respecto de las empresas comparables.

Ahora bien, los tribunales de India no han erradicado completamente el referido enfoque de *bright line test*, de suerte que a la hora de enjuiciar el cumplimiento de la normativa de precios de transferencia en el marco de ajustes realizados por la Administración, se sigue tomando en consideración la intensidad de las funciones de marketing desarrolladas por las filiales locales (*normal entrepreneur*)<sup>9</sup> a efectos del análisis de comparabilidad y de la determinación del *profit allocation* correlativo con las funciones y costes de marketing propios de tal filial. Así, allí donde se verifica que, con arreglo a una metodología y comparables adecuados, el beneficio imputado a la filial local en relación con las distintas operaciones intragrupo no es de mercado (con arreglo a tal perfil funcional que tiene en cuenta, además de la realidad contractual, los activos y los riesgos asumidos, la intensidad de las funciones de marketing representada por el ratio *sales/AMPs*)<sup>10</sup>, se acepta la realización de un ajuste de precios de transferencia por la Administración en relación con las operaciones intragrupo realizadas por tal filial (aprovisionamiento<sup>11</sup>, cesión de intangibles, fabricación, etc.), o bien la propia utilización del método del *Profit Split*; asimismo, en estos casos también se considera que puede existir una prestación de servicios a favor del titular jurídico de los intangibles de marketing que puede articularse a través de un *cost-plus* (con *mark-up*, respecto de los *non-routine or excess AMPs expenditures*). Es decir, la jurisprudencia dominante rechaza los ajustes automáticos que «construyen» o determinan «prestaciones intra-

<sup>9</sup> Las distribuidoras de riesgo limitado genuinas quedan al margen de este enfoque que requiere tener en cuenta las funciones de marketing, aunque en la práctica ello requiere consistencia en el análisis funcional y retribución acorde a las funciones (y riesgos), y posiblemente el reembolso de determinados costes de actividades de publicidad o marketing.

<sup>10</sup> Se considera que el ratio «*SG&A (selling, general and administrative expenses) to sales*», refleja de forma más adecuada la intensidad de las funciones desarrolladas por un distribuidor a los efectos del análisis de comparabilidad. *Vid.*: BILANEY: «Marketing Intangibles: An Indian Perspective», *op. cit.*, pág. 521.

<sup>11</sup> Por ejemplo, en el caso *Luxtottica India Eyewear Pvt. Ld* (ITA n.º 1492/Del/2015, ITA n.º 1205/Del/2016 & ITA n.º 344/Del/2017), el tribunal de India (Delhi ITAT) rechazó el ajuste de precios de transferencia basado en el *bright line test*, confirmando la jurisprudencia *Sony Ericsson*, pero consideró que procedía tomar en consideración la intensidad de los AMP a la hora de aplicar el método *Resale Minus* utilizado por el contribuyente para valorar las funciones de distribución de la filial local, sin que se aceptara el cambio de metodología (TNMM) propuesto por la Administración.

grupo de *brand building*» si se supera el ratio *sales/AMPs*, pero no excluye que puedan resultar válidos tales ajustes en situaciones donde se verifica una infrarremuneración de la filial en relación con las operaciones intragrupo contractualizadas o sus actividades principales (distribución o fabricación y comercialización). Igualmente, la intensidad de las actividades de marketing y publicidad, determinada a partir de un ratio de costes *AMPs/net sales*, puede afectar al análisis de comparabilidad y, por tanto, al *profit allocation* de la filial.

La posición adoptada por las autoridades fiscales y tribunales de India lejos de constituir un «exotismo» integra un enfoque que entronca y está conectado con la normativa norteamericana (sec.1.482 *Treas.Reg.*) y con el propio estándar internacional de plena competencia representado por las Directrices de Precios de Transferencia (2017) ya alineadas al Informe final (2015) OCDE/BEPS sobre las acciones 8-10: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*. También cabe mencionar otros enfoques como el de las autoridades mexicanas que, en casos donde la filial (local) comercializadora de productos de un grupo MNE utiliza los intangibles de marketing de su matriz con arreglo a un contrato de licencia, adoptan una posición restrictiva sobre la deducibilidad de los gastos de marketing y publicidad conectados con el posicionamiento de la marca en el mercado local, al considerar que le corresponde soportarlos al licenciante<sup>12</sup>.

No obstante, no puede dejar de reconocerse que existen diferencias relevantes entre el enfoque adoptado en India a este respecto y el que resulta del estándar internacional en materia de precios de transferencia. En particular, cabría apuntar, por ejemplo, como, por un lado, las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017) no utilizan en sentido estricto el *bright line test*, aunque sí hacen referencia a estos efectos a la intensidad de los costes de marketing por parte de las filiales distribuidoras<sup>13</sup>; por otro lado, el estándar internacional del *arm's length* no utiliza actualmente el concepto de «propietario económico» en contraposición con el «propietario jurídico o legal»; tal posicionamiento en modo alguno resulta neutral, toda vez que un distribuidor local que, como consecuencia de sus actividades de marketing, fuera calificado como «propietario económico» de la marca tendría un derecho sobre el mismo que «aflooraría», por ejemplo, en casos de terminación de un contrato de distribución a largo plazo o en operaciones de *restructuring*<sup>14</sup>; las Directrices OCDE (pre/post-BEPS)<sup>15</sup> reconocen el valor de los intangibles generados

<sup>12</sup> QUIÑONES, T.: «Transfer Pricing Audits in Latin America», *IJPJ*, November/December 2016, pág. 504.

<sup>13</sup> Véase el parágrafo 6.78 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017) y los ejemplos 8 a 13 del anexo al capítulo VI de las mismas.

<sup>14</sup> El intangible desarrollado localmente por la filial podría ser gravado a través de un *exit tax*, dado que las actividades de tal entidad han elevado el valor de desinversión de la matriz (vid.: *Transfer Pricing Practices and Challenges in India* (D.3.10.3) Enhancement of Exit Value), en *UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing countries*, (2017).

<sup>15</sup> Véanse el epígrafe E.2.3 del capítulo IX de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017) y el epígrafe D.2.3 del capítulo IX de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2010). Nótese que existen diferencias significativas entre la guía de 2010 y 2017, de suerte que esta última (actualizada a BEPS) refleja los principios de alineamiento entre creación de valor y la imputación de beneficios, considerando las *DEMPE functions* respecto de los intangibles.

localmente a los efectos de la aplicación del *arm's length* en el contexto de una operación de reestructuración, aunque posiblemente el enfoque OCDE esté más enfocado a valorar el *goodwill*<sup>16</sup> dado que tales actividades de marketing ya tendrían que haber sido objeto de remuneración de considerarse «*DEMPE functions*»<sup>17</sup>. Las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017), siguiendo en gran medida la propia evolución de la regulación norteamericana, abandonan, con carácter general, el concepto de propietario económico de un intangible de marketing y adoptan un enfoque monista basado en un (normalmente) único propietario o titular jurídico, remunerando

<sup>16</sup> Véanse los párrafos 6.27 a 6.29 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017); la versión de 2010 de las Directrices no reflejaba de forma nítida la problemática del *goodwill* como intangible a los efectos de los análisis de *transfer pricing*.

<sup>17</sup> En relación con el alcance de las *DEMPE functions* véanse los párrafos 6.47 a 6.58 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia. Nótese, en todo caso, que tales funciones no constituyen el único ni principal parámetro para la imputación de beneficios en las operaciones intragrupo relacionadas con activos intangibles y que operan de forma distinta dependiendo del grado de desarrollo del intangible (para. 6.49), de manera que no estamos ante un criterio de atribución de beneficios (y pérdidas) que pueda reemplazar al análisis casuístico, transaccional y fáctico de activos, funciones y riesgos. De este modo, el mero hecho de que una entidad intermedia asuma o soporte un coste de AMP (marketing o publicidad) sin desarrollar un control funcional sobre tal actividad y sin asumir riesgos no entraña una contribución de valor relevante respecto de los intangibles (paras. 6.11, 6.95-96 Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 2017). Respecto de las *DEMPE functions* cabría realizar algunas consideraciones. En primer lugar, algunos miembros de la administración americana (McDonald) que participaron en la elaboración del Informe sobre las acciones 8-10 de BEPS han enfatizado la necesidad de limitar el alcance práctico de las mismas, destacando lo siguiente: a) que el referido informe BEPS en ningún momento pretendió que las *DEMPE functions* conformaran la base de un análisis de cadena de valor que asignara el beneficio a funciones a partir de evaluaciones subjetivas sobre su importancia, lo cual viene a limitar de forma clara su uso para expandir enfoques de *Profit Split*; b) las *DEMPE functions* en modo alguno sustituyen un análisis funcional, sino que antes al contrario constituyen un instrumento complementario para perfilar tal análisis; en particular, las funciones DEMPE contribuyen a identificar el tipo de actividades y riesgos que controla activamente el propietario jurídico de los intangibles a efectos de revelar la existencia de estructuras con baja sustancia (*cash boxes*); c) sin embargo, las *DEMPE functions* no constituyen un método de *profit/loss allocation*, sino tan solo una fórmula para detectar *cash boxes* y refinar el análisis funcional (FINLEY, R.: «Forget DEMPE Label, McDonald Says», *TNI*, April 3, 2017, págs. 38-39). En segundo lugar, varios autores han criticado la desviación del *arm's length principle* que resulta de las *DEMPE functions* como criterio que contribuye a determinar el *profit allocation*, dado que no coincide con lo que acontece entre empresas independientes (BALLENTINE, J.: «Ownership, Control and the Arm's length standard», *TNI*, June 20, 2016, págs. 1.177 y ss.). En tercer lugar, otros autores han puesto de relieve la dificultad para aplicar en la práctica el *profit allocation* de forma consistente con las *DEMPE functions*, ya que la guía de la OCDE es negativa y no aborda un buen número de cuestiones prácticas: ¿qué pasa si el control de las funciones DEMPE está fragmentado en una multitud de filiales?, ¿qué acontece si las personas que ejercen el control de tales funciones son geográficamente móviles?, ¿qué sucede con las transmisiones de los intangibles por parte del propietario jurídico, habría que compensar a las entidades que realizan las *DEMPE functions*?, ¿qué acontece con los casos de desarrollo no exitoso de los intangibles, las pérdidas se asignan a la jurisdicción de residencia de la entidad que controla las *DEMPE functions*?, ¿qué acontecería respecto de un cambio funcional sobre la localización de las personas que controlan las *DEMPE functions*, se genera un *exit tax*? (TOBIN, J.: «Intangible BEPS Risks», *45 TM International Journal* 226, 4/8/2016). Y en cuarto lugar, se ha indicado como una fórmula ideada para contrarrestar *tax planning* agresivo a través de *cash boxes* puede traer consigo otro tipo de planificación fiscal internacional que pivote a partir de la imputación de los beneficios a *DEMPE companies* situadas en países de baja tributación (WITTENDORF, J.: «BEPS Actions 8-10: Birth of a new Arm's length principle», *TNI*, January 25, 2016, págs. 331 y ss.).

a las demás empresas asociadas que contribuyen a dotarlo de valor a través de funciones específicas con materialidad; ello implica diferenciar entre la cuestión de la titularidad del intangible y la imputación del beneficio derivado de su explotación.

En este mismo orden de cosas, cabe recordar como el informe OCDE/G20 BEPS, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (acciones 8-10), ha matizado sensiblemente los principios en materia de operaciones intragrupo con intangibles referidas a la distribución comercial, aceptando a grandes rasgos los principios derivados de esta jurisprudencia de India y de Estados Unidos que expanden la atribución de beneficios a los países fuente/mercado a través del reconocimiento de su contribución funcional al desarrollo de los intangibles de marketing<sup>18</sup>. La posición de la OCDE remite a un análisis muy casuístico que tiene en cuenta básicamente una serie de elementos: a) la existencia de contratos a corto o largo plazo de distribución de mercancías en el mercado local; b) la caracterización funcional del distribuidor, particularmente su nivel de riesgo y de autonomía a la hora de la realización de actividades de marketing y desarrollo de mercado (*DEMPE functions*)<sup>19</sup>; c) el tipo de transacciones intragrupo existentes entre la filial y el resto del grupo (aprovisionamiento, licencia de fabricación, pago de *royalties* por cesión uso de la marca); d) el nivel de penetración o desarrollo del mercado local respecto de los productos de la matriz; e) el nivel cuantitativo de los costes de marketing y publicidad asumidos por la filial analizados a partir de un examen de comparables (*benchmarking* comparabilidad AMP), y eventualmente el reembolso de los mismos por la matriz; f) los márgenes de beneficio de la filial analizados a partir de un *benchmarking* de empresas comparables (análisis funcional que incluya el análisis de intensidad funcional/riesgos desarrollo actividades de marketing).

La OCDE ha desarrollado esta parte de la guía del *arm's length standard* en un contexto post-BEPS a efectos de tratar de determinar la contribución de las filiales locales al desarrollo y expansión de los intangibles marcarios de la matriz (o del correspondiente titular legal o jurídico del intangible marcario), de cara a implementar en este ámbito específico el principio estructural

<sup>18</sup> Véanse el epígrafe B.4.1 (*Development and enhancement of marketing intangibles*) y los ejemplos 8 a 13 recogidos en el anexo al Informe BEPS acciones 8-10. Tal epígrafe aparece igualmente recogido en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 2017. La versión de 2010 de las Directrices de Precios de Transferencia también incluía en el capítulo IV un epígrafe (D) relativo a «Actividades de comercialización realizadas por empresas que no son propietarias de una marca comercial o de un nombre comercial». No obstante, existen diferencias significativas entre la guía de principios de 2010 y 2017, no resultando asimilables en modo alguno. En particular, la guía de 2010 advertía básicamente del problema, esto es, que la remuneración del distribuidor local en ocasiones podría requerir tener en cuenta su contribución al desarrollo del intangible de marketing o al propio mercado, en tanto que la guía de 2017 aborda esta cuestión de forma más estructural estableciendo una serie de principios y reglas a este respecto que están conectadas con el nuevo enfoque sobre *profit allocation* en relación con la explotación de intangibles. La normativa de precios de transferencia norteamericana ya venía considerando esta cuestión fundamentalmente desde una perspectiva *inbound*.

<sup>19</sup> La Administración de India considera que la persona que toma las decisiones importantes en relación con la AMP *function*, como la decisión de la estrategia, fijación del presupuesto y ejercicio del control global sobre la función, es la persona que soporta el riesgo de la actividad de AMP y es a la que corresponde imputar el beneficio adicional generado por tal función (*Transfer Pricing Practices and Challenges in India*, (D.3.10.6), en *UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing countries*, 2017).

BEPS del alineamiento entre las actividades de creación de valor y el *profit allocation ex transfer pricing*. La fórmula para llevar a cabo tal implementación se basa en la idea de que determinadas actividades que virtualmente repercuten o influyen de forma efectiva y significativa en la creación de valor de los intangibles (las *DEMPE functions*) constituyen actividades y funciones que impactan sobre la asignación de los beneficios en las operaciones intragrupo, erosionando o limitando de manera relevante el viejo principio de la imputación del beneficio residual a la matriz (o sociedad intermedia) una vez descontado el beneficio rutinario asignable a una filial en función de la aplicación del principio de plena competencia a cada una de las operaciones intragrupo realizadas por la misma.

En el específico ámbito de las actividades de distribución por filiales locales en los distintos mercados, la OCDE ahora considera que tales filiales pueden estar realizando en determinados casos ciertas *DEMPE functions* –desarrollo y ampliación de activos intangibles– en el marco de su actividad de comercialización de los productos y servicios del grupo<sup>20</sup>. De alguna forma, la OCDE termina considerando que aquellas actividades de la filial distribuidora que superan un umbral (fijado a partir de factores cuantitativos y cualitativos relacionados con las actividades de marketing y publicidad) determinando una contribución funcional sustancial al «desarrollo del mercado (local)» integran igualmente actividades de «desarrollo de los propios intangibles de marketing» utilizados con motivo de tal comercialización (marcas de producto y de servicios).

La determinación de cuándo la filial distribuidora, a través de sus funciones de marketing y publicidad realizadas para la comercialización de los productos fabricados por el grupo, desarrolla *DEMPE functions*, esto es, una contribución sustancial de valor (desarrollo y expansión) de los «marketing intangibles» ostentados por el titular jurídico de los mismos, que debe ser objeto de remuneración de mercado (*profit allocation aligned with value creation*), tal y como hemos avanzado, constituye una cuestión de hecho a analizar caso a caso bajo principios básicamente coincidentes con los resultantes de la jurisprudencia de India que hemos comentado a grandes rasgos. Así, la OCDE admite que una filial distribuidora con riesgo limitado (riesgos de inventario, de crédito y financiero), que recibe una remuneración de mercado por la comercialización de los productos de la matriz, debe recibir una contraprestación de mercado por actividades de marketing que desarrolla por orden y cuenta de su matriz (o titular jurídico de la marca) cuando esta determina y controla totalmente sus actividades de marketing, fijando el plan y el presupuesto al respecto<sup>21</sup>. Igualmente, la OCDE considera que cuando la filial distribuidora desarrolla, por cuenta propia y ostentan-

<sup>20</sup> La Administración de India, tras la publicación del Informe final (2015) OCDE/G20 sobre las acciones 8-10, fundamenta su enfoque sobre la creación de valor con respecto a los intangibles de marketing por las filiales locales utilizando la propia terminología y principios BEPS, particularmente las *DEMPE functions* (*Transfer Pricing Practices and Challenges in India*, (D.3.10.Marketing Intangibles), en *UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing countries*, 2017). En el pasado tal enfoque de *bright line test* era explicado a partir de principios desarrollados localmente (*Emerging Transfer Pricing Challenges in India* (Chapter 10. Country Practices, epígrafe 10.4.8.12.Marketing Intangibles), en *UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing countries*, 2013).

<sup>21</sup> Ejemplo 8 recogido en el anexo al capítulo VI de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017).

do un cierto margen de maniobra o autonomía, actividades de marketing y publicidad o acciones de desarrollo del mercado local incurriendo en un volumen de costes o publicidad que supera de forma significativa el esfuerzo e intensidad cuantitativa y cualitativa de las actividades/costes de marketing y publicidad llevado a cabo por empresas comparables (bajo condiciones contractuales y funcionales equiparables), tal contribución sustancial al desarrollo del mercado y los intangibles de marketing debe ser objeto de remuneración, siempre que los márgenes de beneficios obtenidos por tal filial sean significativamente más bajos que los logrados por las empresas comparables a partir de un análisis de varios años<sup>22</sup>; en el caso de que la imputación de beneficios a la filial fuera significativamente más baja que la obtenida por las empresas comparables, se contemplan varias fórmulas para instrumentar la remuneración de mercado por tal contribución de valor que van desde una reducción del precio de las mercancías, minoración del eventual *royalty*, el uso del método del *Profit Split*, o la articulación de un flujo de servicios inverso filial-matriz (titular jurídico de los intangibles de marketing) que considere tal exceso de costes de marketing respecto de los asumidos por empresas comparables, incluyendo el correspondiente *mark-up*<sup>23</sup>.

Así, desde un plano práctico y simplificando el análisis, el nuevo enfoque post-BEPS desarrollado por la OCDE requiere tener en cuenta la intensidad (y autonomía) de las funciones de marketing y publicidad desarrolladas por las filiales locales que distribuyan (o fabriquen y comercialicen) productos de su matriz, atendiendo fundamentalmente a un ratio cuantitativo (v. gr., *test AMPs/net sales*) que permita una comparación con las empresas comparables que desarrollen actividades similares; dependiendo del caso y de un conjunto de circunstancias fácticas (por ejemplo, si se trata de una distribuidora de riesgo limitado o no o considerando la duración del contrato de licencia de distribución), funcionales y contractuales (*vid. supra*) puede requerirse que tales actividades de marketing sean objeto de remuneración específica (servicio de *brand building*) o se tengan en cuenta a efectos de fijar la remuneración de mercado de las operaciones intragrupo que ya tuvieran lugar (aprovisionamiento, cesión de propiedad industrial), ya a través de los «métodos tradicionales» ya utilizando el método del *Profit Split* en aquellos casos singulares y excepcionales donde pudiera resultar de aplicación. Ni que decir tiene que todo ello posee igualmente relevancia a efectos de elaborar la documentación analítica de precios de transferencia (*master & local files*), en cuanto a la definición de la cadena de valor de los intangibles de los grupos multinacionales<sup>24</sup>; por tanto, la documentación de precios de transferencia en un contex-

<sup>22</sup> Ejemplos 9, 10, 11 y 13 recogidos en el anexo al capítulo VI de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017).

<sup>23</sup> De alguna forma, la OCDE estaría matizando los propios principios establecidos sobre el funcionamiento del rango de mercado.

<sup>24</sup> A este respecto, cabe destacar la creciente relevancia que posee la documentación de precios de transferencia como mecanismo al servicio de los sistemas administrativos de control de riesgos fiscales de las empresas, de suerte que una documentación que se considere insuficiente en términos de fundamento de la «sustancia económica FAR» y el carácter comercial de las operaciones o estructuras documentadas evidencia una debilidad estructural que puede propiciar una investigación específica o más detallada de las transacciones de que se trate (*vid.*: KHAWAJA; AWASTHI y LOEPRIK: *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, World Bank, Washington DC, 2011; a este respecto

to post-BEPS<sup>25</sup> no solo debe fundamentar la valoración *arm's length* de un pago intragrupo de cánones sino también que tal transacción se realiza con la entidad que funcionalmente ostenta el control de los activos y la sustancia necesaria a efectos del *profit allocation* de forma consistente con un *DEMPE analysis*.

A este respecto, no puede dejar de destacarse como estos nuevos principios OCDE en materia de *Development and Enhancement of marketing intangibles* forman parte del nuevo estándar internacional de plena competencia y en tal sentido deben ser muy tenidos en cuenta, considerando como las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017)<sup>26</sup> constituyen *Soft-law global*<sup>27</sup> que tanto las MNE como las Administraciones deben observar tanto en un contexto *inbound* como *outbound*, con independencia de su limitada virtualidad jurídica (interpretativa)<sup>28</sup>, a

---

puede citarse el caso específico de la *Practical Compliance Guidance 2017/1* elaborada por la *Australian Tax Office, framework to self-assess transfer pricing risks on marketing hubs*; *vid.* en relación con la misma: IVANOVA, M.: «Australia's New Risk Framework and Its Effects on the Resources Industry», *TNI*, August 28, 2017, págs. 904-905).

<sup>25</sup> Particularmente, el *master file*, configurado con arreglo a la acción 13 de BEPS, contiene un apartado específico dedicado a la estrategia para el desarrollo, propiedad y explotación de los intangibles del grupo MNE (OECD/G20 BEPS, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13: 2015 Final Report, Annex I to Chapter V). A este respecto, se ha destacado como una de las aportaciones relevantes del proyecto BEPS en el ámbito de los precios de transferencia pasa por la «estandarización de la documentación», de suerte que esta no solo intensifica la transparencia y reduce significativamente la asimetría de información que mediaba entre las MNE y las Administraciones tributarias en lo relativo a las estructuras y cadena de valor de los grupos empresariales, sino también fomenta una doble coordinación fiscal entre Administraciones tributarias (que limita la competencia fiscal), y entre estas y los propios contribuyentes (BRAUNER, Y.: «Transfer Pricing in BEPS: First Round-Business Interests Win (But, Not in Knock-Out)», *Intertax*, vol. 43, 2015, pág. 80).

<sup>26</sup> Las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 2017 fueron aprobadas por el Consejo de la OCDE a través de la Recomendación C(95)126/FINAL (*as amended*), incluida como apéndice de tal versión de las mismas. La referida recomendación del Consejo de la OCDE conecta la nueva versión de las Directrices con el proyecto BEPS y el consenso alcanzado en el marco del mismo sobre sus principios y proceso de implementación inclusivo, instando a los países miembros y no miembros (OCDE) a seguir las nuevas directrices tanto a efectos regulatorios como aplicativos.

<sup>27</sup> RUITER, M.: «The Future of Transfer Pricing», *TNI*, October 17, 2016, págs. 295 y ss.

<sup>28</sup> Los efectos interpretativos de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de cara a aplicar la normativa doméstica que establece el *arm's length* resulta heterogénea en el panorama internacional y depende de una serie de cuestiones de índole jurídica. Con todo, resulta bastante frecuente que la legislación doméstica de los países establezca una remisión explícita a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de cara a facilitar la interpretación y aplicación de la normativa interna y dotar de consistencia con tal estándar internacional a la práctica fiscal nacional por parte de las autoridades fiscales y los contribuyentes. Lógicamente, los efectos interpretativos que poseen las Directrices OCDE de Precios de Transferencia tienen como límite los principios de legalidad y seguridad jurídica, de manera que la interpretación no puede superar la legislación y la aplicación de las mismas no puede resultar en enfoques sustantivos retroactivos. En relación con esta cuestión desde una perspectiva española (arts. 16 TRLIS y 18 LIS), *vid.*: MARTÍN y CALDERÓN: *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI*, NetBiblio, 2012, págs. 68 y ss.; y CALDERÓN: «The Spanish Transfer Pricing Regime and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», *Bulletin for International Taxation*, 2016, vol. 70, n.º 8, págs. 3 y ss. Por otro lado, no puede perderse de vista la dimensión europea del principio de plena competencia, de suerte que este se viene reconociendo y aceptando como un estándar internacional válido para el reparto del poder tributario entre los Estados e incluso como medida de prevención de la

efectos de fundamentar sus posiciones fiscales tanto en el contexto de la *tax compliance*, como en el marco de un procedimiento de comprobación o de resolución de controversias transfronterizas (MAP)<sup>29</sup>. Al respecto, cabría mencionar, por ejemplo, como las autoridades fiscales mexicanas consideran que los cambios en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia representan únicamente una más detallada explicación de la aplicación del principio de plena competencia a las operaciones intragrupo, de manera que cualquier inspección de precios de transferencia tomará en consideración la nueva versión post-BEPS de las mismas; tal posición podría determinar la exigencia de que la documentación de precios de transferencia no solo otorgue cobertura a la valoración *arm's length* de un pago intragrupo de cánones sino también que fundamentara la sustancia de las transacciones a partir de un *DEMPE analysis*<sup>30</sup>. La Administración tributaria española también se muestra partidaria de un enfoque de *BEPS enforcement* por vía interpretativa; así, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha destacado los efectos del proyecto BEPS sobre la planificación de la actividad de control tributario<sup>31</sup>, haciendo referencia expresa a los efectos interpretativos de las nuevas Directrices OCDE de Precios de Transferencia adaptadas a las acciones 8-10 y 13 de BEPS<sup>32</sup>.

En este mismo orden de cosas, no puede perderse de vista como esta parte de la guía de precios de transferencia que desarrolla los principios BEPS en cierta medida debe contextualizarse en el marco de un sistema de fiscalidad internacional más inclusivo que tiene en cuenta en mayor me-

---

erosión de bases imponibles; asimismo, la Comisión de la Unión Europea, desde una perspectiva distinta relativa al control de ayudas de estado *ex* artículo 107 del TFUE, considera que el principio de plena competencia interpretado con arreglo a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia constituye una base válida para la determinación de la imputación de beneficios intragrupo que, como regla, excluye la existencia de una ayuda de Estado (*vid.: Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la UE, 2016/C 262/01, 19.7.2016; y DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings, 3 June 2016*).

- <sup>29</sup> La conexión existente entre el artículo 9 de los CDI (que siguen el MC OCDE/ONU) y las Directrices OCDE de Precios de Transferencia refuerza la virtualidad jurídica de estas a la hora de interpretar y aplicar la normativa doméstica de precios de transferencia en el marco de tales convenios
- <sup>30</sup> QUIÑONES, T.: «Mexico: Update of Transfer Pricing Regime in the Light of BEPS Actions 8-10 and 13», *ITPJ*, November/December 2016, pág. 509.
- <sup>31</sup> El Plan de Control Tributario AEAT 2017 (Resolución de 19 de enero de 2017) indica a este respecto que: «los órganos de la Inspección de los Tributos continuarán realizando actuaciones inmediatas de verificación y análisis de la información voluntariamente aportada por las empresas adheridas al Código, y planificarán y desarrollarán las actividades informativas y de control que estimen convenientes. Estas actuaciones estarán especialmente dirigidas a garantizar que las decisiones estratégicas de las empresas multinacionales no resulten contrarias al espíritu y finalidad de los informes sobre las líneas de actuación o "acciones" del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE».
- <sup>32</sup> El Plan de Control Tributario AEAT 2017 (Resolución de 19 de enero de 2017) indica a este respecto que: «También es importante resaltar las modificaciones introducidas en las Directrices de Precios de Transferencia en el marco de las acciones 8 a 10, así como de la acción 13 del Proyecto BEPS. Dichos informes, publicados el 5 de octubre de 2015, fueron objeto de la adopción formal por el Consejo de la OCDE el 23 de mayo de 2016, por lo que en la actualidad constituyen un instrumento que ya puede ser utilizado como elemento interpretativo de la normativa española de operaciones vinculadas, recogida en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades».

didada los intereses de los países emergentes y en desarrollo, ensanchando la tributación en la fuente, considerando, entre otros factores, como estos países vienen entendiendo que los principios del sistema de fiscalidad internacional pre-BEPS y las propias MNE venían infravalorando de forma estructural las contribuciones de creación de valor que se desarrollan en su territorio (mercados)<sup>33</sup>. Como ha puesto de relieve el profesor BRAUNER, la OCDE, a través del Informe final sobre las acciones 8-10 de BEPS, articula reglas dirigidas a lograr que la imputación de los beneficios esté conectada con el desarrollo de funciones sustantivas, de manera que estos no se imputen de forma mecánica a *IP owner (cash box located in a tax haven)* allí donde las entidades distribuidoras desarrollan funciones materiales de desarrollo y comercialización de los intangibles. La articulación de esta mejor conexión entre imputación de beneficios y actividades de creación de valor a los efectos de la base imponible del impuesto sobre sociedades que persigue como objetivo el proyecto BEPS no descansa únicamente a través de las acciones 8-10 de BEPS relativas a la actualización del estándar internacional de precios de transferencia, sino también tiene lugar a través de la acción 7 de BEPS que trata de instrumentar una expansión de la tributación en la fuente por la vía indirecta (y posiblemente poco efectiva) del ensanchamiento del concepto del establecimiento permanente<sup>34</sup>.

Ahora bien, la nueva guía OCDE que venimos comentando y en particular los criterios de *profit allocation* con respecto al desarrollo de actividades de creación de valor de los intangibles (funciones DEMPE) no solo operan expandiendo potencialmente la imposición en la fuente, sino que también pueden favorecer igualmente la asignación de beneficios a entidades intermedias que controlen los principales riesgos y el desarrollo de las «funciones (y costes de actividades) DEMPE» con respecto de los intangibles<sup>35</sup>; particularmente, no puede perderse de vista como en

<sup>33</sup> Vid. en este sentido: FINLEY: «MNEs Consistently Undervalue Local Contributions, Developing Countries Say», *TNI*, April 17, 2017, págs. 221 y ss. El *Manual Práctico de Precios de Transferencia* (2017) elaborado por la ONU para países en desarrollo va más allá que las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2017) en lo referente a la guía sobre el desarrollo y expansión de los intangibles de marketing por los distribuidores locales, ampliando potencialmente la imposición en la fuente (*UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing countries, 2017, B.5.2.13-B.5.2.17*). El nuevo marco regulatorio de precios de transferencia de China (Circular SAT n.º 6, de 28 de marzo de 2017, sobre investigaciones especiales, ajustes de precios de transferencia y procedimientos amistosos) introduce a estos efectos el enfoque «DEMPEP» (*development, enhancement, maintenance, protection, exploitation and promotion*, en relación con la determinación del nivel de contribución de una empresa y las entidades asociadas respecto del valor de los intangibles de marketing; el hecho de que la Circular 6 SAT de China haya añadido e integrado las «actividades de promoción (P)» como parte de las funciones «DEMPE» pone de relieve una posición de las autoridades fiscales chinas consistente en tener en cuenta esta «función» que pueden desarrollar las filiales chinas distribuidoras de productos de MNE extranjeras dando a conocer tales productos y marcas en el mercado local. Lógicamente, tal eventual «función de promoción» y su incidencia a efectos del *profit allocation*, del «análisis FAR» o de la hipotética existencia de un servicio intragrupo de *brand building* dependerá de un conjunto de circunstancias (vid.: WEI, J.: «China's New Rules for Transfer Pricing and MAP», *TNI*, July 3, 2017, págs. 71 y ss.).

<sup>34</sup> BRAUNER, Y.: «Transfer Pricing in BEPS: First Round-Business Interests Win (But, Not in Knock-Out)», *op. cit.*, págs. 78 y 84.

<sup>35</sup> Esta conclusión puede resultar paradójica considerando que uno de los principales objetivos de las acciones 8-10 de BEPS fue precisamente dismantelar las estructuras de *cash boxes* por la vía de limitar al máximo el *profit allocation* a estructuras de explotación o de gestión (pasiva) de intangibles que carecieran de sustancia suficiente, de manera

un mundo globalizado y con modelos de negocio de economía digital tales funciones DEMPE pueden controlarse e incluso desarrollarse de forma remota<sup>36</sup>, lo cual puede impactar de nuevo sobre la asignación del beneficio a los distribuidores locales.

En este sentido, resultan evidentes los intentos de la OCDE, a través de las acciones 8-10 y 7 de BEPS, dirigidos a expandir la imputación de beneficios al Estado de la fuente (país mercado) a través de un conjunto de fórmulas y criterios que terminan por recategorizar actividades tradicionalmente calificadas como rutinarias desarrolladas en los «países mercado» (*demand syde*) en actividades de creación de valor (funciones DEMPE que determinan una contribución al desarrollo de intangibles, o funciones logísticas que pasan a ser *core business*, control de los riesgos), aunque el sistema de fiscalidad internacional de imposición societaria sigue pivotando sobre la imputación sustancial de los beneficios a las funciones determinantes del *supply side* (algo que lógicamente trastocaría un modelo formulario como el propuesto por la Comisión UE a través de la Directiva CCCTB [Base Imponible Común Consolidada 2016] que asigne sustancialmente el beneficio en función de la jurisdicción donde se producen las ventas)<sup>37</sup>. Ciertamente, considerando las fórmulas (reglas subjetivas que requieren análisis casuístico) arbitradas por la OCDE para expandir la asignación de poder tributario a los países fuente tomando en consideración determinadas actividades de creación de valor que son llevadas a cabo por las filiales/EP locales –que dejan de ser consideradas «rutinarias» o «auxiliares/preparatorias»– no puede menos que advertirse sobre las tensiones y riesgos fiscales (doble imposición) que potencialmente pueden resultar de su aplicación por parte de las autoridades fiscales de los distintos países, lo cual requiere un movimiento por parte de los contribuyentes extremando la consistencia de su modelo de *profit allocation* alineándolo a los nuevos principios derivados del proyecto BEPS.

A su vez, no puede perderse de vista como la complejidad de las organizaciones de las MNE y alto grado de fragmentación de las unidades de creación de valor en el seno de las mismas dificulta seriamente la aplicación consistente del *arm's length* en lo que se refiere a la imputación del beneficio a tales «unidades empresariales» que contribuyen a la generación de valor (desarrollando o no *DEMPE functions*), lo cual puede terminar favoreciendo un uso mucho más intensivo del método *Profit Split*, con todos los riesgos e inconvenientes que ello conlleva<sup>38</sup>.

---

que solo las entidades que explotaran de forma activa los intangibles y realizaran el control estratégico y activo de las funciones DEMPE (junto con activos y riesgos) pueden ser objeto de una imputación sustancial de los beneficios y pérdidas derivadas de la explotación de los intangibles. Ello implica que entidades intermedias de gestión de activos intangibles dotadas de baja sustancia (DEMPE) quedan ahora en una posición de riesgo a efectos de defender un *profit allocation* significativo, el cual sí resultaba defendible bajo los estándares pre-BEPS.

<sup>36</sup> *Id.*, a este respecto, OLBERT y SPENGLER: «International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?», *WTJ*, February 2017, págs. 3 y ss.

<sup>37</sup> *Id.*, DE WILDE: «Lowering the Permanent Establishment Threshold via Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?», *Intertax*, vol. 45, Issues 8 & 9, 2017, págs. 556 y ss.

<sup>38</sup> STORCK; PETRUZZI; PANKIV y TAVARES: «Global Transfer Pricing Conference "Transfer Pricing" in a Post-BEPS World», *ITPJ*, May/June 2016, págs. 218-219.

Nótese, asimismo, que la problemática asociada a la utilización de las marcas comerciales va más allá de las cuestiones comentadas, de suerte que, por ejemplo, también se plantea con cierta frecuencia la tensión inversa en el sentido de que las autoridades fiscales de los países de residencia de las matrices cuestionan la no facturación por parte de estas de la cesión implícita del uso de las marcas de servicios que utilizan las filiales en el extranjero<sup>39</sup>. En este sentido, resulta evidente como la nueva guía aplicativa del principio de plena competencia resultante del Proyecto BEPS (las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, 2017) lejos de reducir la tensión entre los Estados fuente y residencia (o jurisdicciones intermedias) en relación con la asignación y reparto de las bases imponibles relacionadas con la explotación de los intangibles, ha articulado reglas más analíticas, complejas y subjetivas que resultan de difícil aplicación práctica y que son susceptibles de generar asignaciones asimétricas de beneficios o exclusión de la deducibilidad de gastos que resulten en controversias fiscales internacionales y doble imposición sistémica.

En último análisis todo ello evidencia que la práctica de *transfer pricing* está evolucionando de forma tal que el tradicional enfoque formalista-contractual y unilateral está siendo matizado sensiblemente por enfoques de cumplimiento y supervisión fiscal más complejos de corte analítico (sustancialista) y bi(multi)laterales que contextualizan las transacciones en el marco de la cadena de valor del grupo.

En suma, basta una mera incursión en alguno de los aspectos centrales del estándar internacional sobre precios de transferencia para que se evidencien las tensiones existentes entre los distintos países respecto de la interpretación (asimétrica o no uniforme) de tal estándar, a la hora de fijar (de forma tendencialmente expansiva) la porción de la base imponible de las MNE (y empresas internacionalizadas) que pretende someter a imposición cada jurisdicción.

La propia evolución del sistema de fiscalidad internacional y, particularmente, del propio estándar del *arm's length* como consecuencia del proyecto OCDE/G20 BEPS, trae consigo un mundo fiscal en transición y un buen número de problemas de seguridad jurídica, legalidad y riesgos de doble imposición que deberían afrontarse de forma estructural por todos los implicados en la construcción del nuevo sistema como parte integrante del proceso de implementación de los nuevos estándares fiscales<sup>40</sup>. En este sentido, algunos países ya han puesto en marcha mecanismos dirigidos a dotar de mayor previsibilidad y certidumbre la aplicación práctica de la normativa de precios de transferencia, arbitrando mecanismos que amplían las funciones admi-

<sup>39</sup> La jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* alemán de los últimos años revela como las autoridades fiscales alemanas han realizado ajustes de precios de transferencia a las matrices alemanas por no facturar la marca comercial a sus filiales allí donde hacían uso de la misma en su actividad empresarial en el extranjero. El referido tribunal alemán (*BFH*) ha limitado la validez de tales ajustes exigiendo que se verificara o acreditara el valor comercial intrínseco de la marca y la capacidad para incrementar el desarrollo del mercado y potencial de ventas por parte del licenciario (*benefit test*). *Vid.*: ANDREE; BÄRSCH y KLUGE: «Licencing of Trademarks and the Use of Group Names: Recent Developments», *International Transfer Pricing Journal*, November/December 2016, págs. 513 y ss.

<sup>40</sup> RUITER, M.: «The Future of Transfer Pricing», *TNI*, October 17, 2016, págs. 295 y ss.

nistrativas de información y asistencia a los contribuyentes y los procedimientos de buena gobernanza dirigidos a reducir la litigiosidad en la materia<sup>41</sup>. Esta línea de acción no se limita, por tanto, a la mejora de la eficacia de los mecanismos de resolución de controversias fiscales internacionales en línea con la acción 14 de BEPS, sino que va mucho más allá y tiene que ver con medidas que pueden adoptarse en el ámbito doméstico (aunque en términos compatibles con los estándares internacionales).

Por tanto, el nuevo modelo de precios de transferencia post-BEPS no solo está llamado a provocar un cambio de conducta fiscal de las MNE, sino también un marco regulatorio más predecible y que articule de forma más intensa y estructural mecanismos y procedimientos más eficaces de prevención *ex ante* y resolución *ex post* de las controversias o litigios que resulten del nuevo y más complejo estándar en un mundo globalizado<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> Cabe citar por ejemplo, el caso de India que ha desarrollado desde «puertos seguros», pasando por la potenciación de APA a la articulación de *dispute resolution mechanisms* en materia de precios de transferencia (BILANEY, S.: «India. Transfer Pricing Trends and Dispute Resolution Mechanisms», *ITPJ*, January/February 2017, pág. 69). También puede hacerse referencia al caso de *voluntary compliance program for transfer pricing* de Japón (FINLEY: «Japan: Tax Agency Announces New Voluntary Compliance Program for Transfer Pricing», *TNI*, June 19, 2017, pág. 1.053), o los acuerdos sobre *safe harbors bilaterales* alcanzados entre Estados Unidos y México e India en relación con la metodología de precios de transferencia a aplicar con respecto a determinadas operaciones transfronterizas (SOONG JOHNSTON: «US Floats Transfer Pricing Safe Harbor Rules», *TNI*, June 12, 2017, pág. 974). Asimismo, cabe mencionar destacadas iniciativas internacionales como las de la OCDE (*Dealing with the Challenges of Transfer Pricing*, OECD, Paris, 2012), la Unión Europea (EUTPJ: *Report on Transfer Pricing Risk Management*, JTPF/007/final/2013/EN), el informe del *IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers on Tax Certainty* (March 2017) o el *Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparable Data for Transfer Pricing Analyses* (2017) que elaboró la Plataforma de Colaboración fiscal (FMI, Banco Mundial, OCDE y la ONU). En este mismo orden de cosas, cabe destacar el «procedimiento de cooperación y colaboración reforzada» (*procedura di cooperaciones e di collaborazione rafforzata*) que recientemente (junio 2017) se ha puesto en marcha en Italia en relación con MNE extranjeras que operen en territorio italiano comercializando productos o servicios, a efectos de evaluar en un contexto o marco colaborativo/cooperativo la eventual existencia de un EP y la atribución de beneficios al mismo. A través de este procedimiento colaborativo la Administración tributaria italiana trata de lograr dos efectos, por un lado, reducir la litigiosidad derivada de un enfoque más agresivo llevado a cabo en el pasado con escasos o dudosos resultados en términos recaudatorios. Y por otro, desarrollar medidas de nueva generación y a corto plazo (*quick fix*) en relación con las MNE tecnológicas y la economía digital, de manera que de esta forma se desarrolla una medida que puede mejorar la gestión de riesgos fiscales desde la perspectiva administrativa y al mismo tiempo abrir una puerta para que las propias MNE reduzcan su exposición fiscal en un mercado relevante (*vid.*: ZUCHETTI; TARDINI y LANFRANCHI: «The Italian Web Tax: The New Administrative Procedure for Multinational Enterprises to Disclose Hidden Permanent Establishments in Italy», *ITPJ*, September/October 2017, págs. 390 y ss.). El «programa» de cumplimiento tributario cooperativo articulado en España a través del Código de Buenas Prácticas Tributarias AEAT-FGE (2010-2016) podría ser utilizado en términos similares, e incluso con un ámbito de aplicación más amplio, ya que no hay limitaciones objetivas/subjetivas como en el caso italiano.

<sup>42</sup> En parecidos términos, *vid.* BENTLEY, D.: «Taxpayer Rights: Coping With Globalization and Uncertainty», *TNI*, April 11, 2016, págs. 191 y ss.

## INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE ACTIVOS FORÁNEOS: UNA PROPUESTA AMBICIOSA

**Esaú Alarcón García**

*Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU  
Académico correspondiente de la RAJyL*

---

### EXTRACTO

A través de las siguientes páginas se efectúa una reflexión breve sobre la regulación actual de la obligación informativa de carácter tributario para bienes y derechos en el extranjero, procediéndose a efectuar propuestas de cambio normativo, con el objetivo de adecuar el régimen –sin eliminarlo– a los principios constitucionales más básicos y a las libertades comunitarias.

**Palabras clave:** obligación informativa; activos en el extranjero; modelo 720; ganancia no justificada; imprescriptibilidad.

---

*Fecha de entrada: 25-09-2017 / Fecha de aceptación: 19-10-2017*

## REPORTING OBLIGATION OF ASSETS ABROAD: AN AMBITIOUS PROPOSAL

---

### ABSTRACT

Through the following pages, a brief reflection on the current regulation of the tax reporting obligation for goods and rights abroad is made, proceeding to make proposals for regulatory changes, with the aim of adapting the regime –without eliminating it– to the most basic constitutional principles and community freedoms.

**Keywords:** reporting obligation; assets abroad; 720 form; non justified capital gains; imprescriptibility.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. La información tributaria sobre bienes en el extranjero como deber informativo
3. El régimen sancionador por el incumplimiento informativo
4. Ganancias no justificadas para bienes y derechos en el extranjero
5. Ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos situados en el extranjero
6. La sanción agravada del 150 %
7. Miscelánea

### Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introdujo una nueva obligación informativa específica para ciertos bienes y derechos situados fuera del territorio español, con el descarado propósito de amedrentar a los contribuyentes con activos no declarados para que acudieran a la regularización tributaria especial que había patrocinado el Gobierno mediante el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Desde entonces, el efecto que se deriva de dejar de cumplir dicha obligación en plazo es que al contribuyente le caigan todas las penas del infierno, empezando por unas sanciones por el (mero) incumplimiento del deber informativo brutales, continuando por la imputación de una ganancia no justificada por el valor de los activos no declarados sin posibilidad de acreditar la prescripción (y con dos únicas causas de exoneración de puro sentido común: la no residencia y la declaración de la renta previa) y una sanción específica y agravada por la falta de ingreso que se deriva de esa renta ficticia derivada de la imputación de la ganancia no justificada que se acaba de sancionar. Un tridente sancionador endiablado.

En la tónica legislativa que desgraciadamente se ha convertido en habitual, y en clara simetría con el proceso de regularización extraordinaria –la declaración tributaria especial (DTE) o amnistía fiscal, antes citada–, la técnica utilizada para la configuración del régimen informativo para bienes en el extranjero fue deficiente en grado máximo, además de contraria a principios básicos no solo de nuestro orden constitucional, sino también del derecho europeo y hasta de la normativa que protege los derechos humanos.

En el presente trabajo dejaremos de lado tales deficiencias, tratadas abundantemente por la doctrina con una crítica que podemos calificar como acerba y uniforme al nuevo régimen tributario estatuido para todo aquel que haya cometido el desliz de no declarar –formalmente, insistimos– sus bienes o derechos en el exterior, por desconocimiento, miedo, dolosa, culposa o negligentemente, sea un anciano con demencia senil o una persona con una severa invalidez, un inmigrante que dejó bienes en su país, un joven que desconocía que había recibido una herencia o un legado o una persona normal y corriente que sea incapaz de rellenar el malévolo formulario *ad hoc* –el modelo 720 que, en el argot profesional tributario, se conoce como modelo 666<sup>1</sup> por

---

<sup>1</sup> TORRE DÍAZ, F. de la: <<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/7171800/11/15/El-modelo-666.html>>.

sus implicaciones diabólicas–, para el cual se necesita un ordenador –presentación obligatoriamente telemática– y unos altos conocimientos financieros y tributarios.

Así pues, el objetivo de las líneas que ahora siguen es dar unas directrices, obviamente subjetivas, para un deseable cambio normativo que configurara un régimen informativo para bienes y derechos en el extranjero que se ajustara a los principios constitucionales, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en último extremo, al Convenio Europeo para la Defensa de los Derechos Humanos.

Debe recordarse la pertinencia de un trabajo de este tipo en el momento actual, en el bien entendido de que, tras la presentación de diversas denuncias del régimen informativo ante la Comisión Europea y el comienzo de un procedimiento de infracción frente al Reino de España por dicho organismo europeo, el día 15 de febrero de 2017 se hizo pública una nota de prensa por parte de la Unión Europea en la que se informaba de que se acababa de remitir un dictamen motivado a las autoridades españolas, al concluirse que la normativa española resultaba contraria a varias –por no decir, todas– las libertades comunitarias, lo que obligaba al Ministerio de Hacienda a un cambio normativo que en estos momentos no se ha producido, so pena de una previsible condena por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>2</sup>.

## 2. LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA SOBRE BIENES EN EL EXTRANJERO COMO DEBER INFORMATIVO

Como se ha dicho previamente, este novedoso deber de información tributaria específico para bienes y derechos en el extranjero se ha configurado en la Ley 7/2012, mediante el mecanismo de incluir una nueva disposición adicional decimotava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que pasa a establecer lo siguiente:

«Se introduce una nueva disposición adicional decimotava con la siguiente redacción:

"Disposición adicional decimotava. *Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.*

1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

<sup>2</sup> Apartado 9 *in fine*: <<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/7171800/11/15/El-modelo-666.html>>.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos de su titularidad y situados en el extranjero.

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. [...]».

Dicho régimen informativo no deja de ser un deber del contribuyente, esto es, una obligación de tipo formal que debería formar parte del articulado propiamente dicho de la LGT, y no figurar en una disposición adicional como ocurre actualmente.

Por ello, la propuesta en este ámbito sería doble:

- a) Eliminación de la disposición adicional decimoctava de la LGT en los términos actuales.
- b) Sustitución de su redactado por un nuevo apartado d) del punto 1 del actual artículo 93 de la LGT que, muy brevemente, dijera lo siguiente:

«Se introduce una letra d) al apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria:

d) Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria información sobre cuentas financieras, títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, seguros de vida o invalidez, rentas vitalicias o temporales, planes de pensiones o cualquier instrumento de previsión social, sobre bienes inmuebles y derechos reales sobre estos, así como sobre bienes muebles de todo tipo, dinero en efectivo, cajas fuertes, obras de arte, lingotes de oro y cualquier otro tipo de activo de los que sean y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Se exceptiona dicha obligación respecto de aquellos activos que sean objeto de cualquier otro tipo de suministro de información efectivo y real a la Administración tributaria, a través de cualquier mecanismo de información en vigor en el ordenamiento jurídico español.

La obligación prevista en el párrafo anterior se extenderá a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo».

La propuesta incluye, además de la subsanación técnica del déficit de ubicación en la norma, dos novedades de tipo sustantivo. Así, además de los activos foráneos sobre los que hasta ahora existe dicho deber informativo –cuentas corrientes y similares, activos financieros y similares e inmuebles y derechos sobre los mismos–, se incluyen otros bienes y derechos en el exterior, en una redacción que tiene el ánimo de que el deber informativo se refiera a cualquier bien o derecho que se sitúe en el extranjero, esto es, a que sea un *numerus clausus*.

Si bien la modificación anterior operaría expandiendo el ámbito de aplicación objetivo del modelo, el ulterior cambio previsto en un nuevo párrafo segundo, tendría el efecto contrario al eliminar de dicho deber informativo todos aquellos activos que estén sometidos a un intercambio de información tributaria que sea efectivo, esto es, que además de estar previsto en una normativa en vigor –como pueda ser un convenio bilateral para evitar la doble imposición o de suministro de información, una directiva comunitaria o un acuerdo multilateral de información como son los actualmente en vigor FATCA o el *Common Reporting Standard* (CRS) auspiciado por la OCDE–, sea cumplido efectivamente por los países firmantes en los que se encuentre el activo foráneo.

Con estos dos cambios, eliminaríamos las sospechas que se disparan sobre el régimen actual, en el sentido de que pueda resultar discriminatorio –desigual, en función de los bienes que uno disponga en el exterior– y a que genere duplicidad de cargas fiscales indirectas –al no exonerarse del deber en caso de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria reciba los datos declarados por otros circuitos informativos–.

Una tercera cuestión, eliminada del redactado propuesto, es toda la referencia existente con relación a los autorizados, pues en la praxis solo ha servido para generar multiplicidades informativas y sancionadoras.

El mandato de la disposición adicional decimoctava es desarrollado, actualmente, por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (o RGGIT), que incorporó así tres nuevos artículos –42 bis, 42 ter y 54 bis– relativos, respectivamente, a la obligación de informar acerca de cada uno de los bienes indicados en las tres letras traspuestas del mandato legal: cuentas por un lado, valores mobiliarios, títulos y otros activos financieros por otro y, por último, bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.

Dichos preceptos deberían ser modificados o ampliados con otro precepto que regulara la obligación informativa para el resto de activos en el extranjero. Asimismo, el relativo a valores debería incluir los préstamos y créditos entre particulares –no bancarios– y los planes de pensiones.

En cuanto a la eficacia en el tiempo del cambio que aquí se propone, configurar un régimen informativo diferente y aplicarlo de forma retroactiva es tarea complicada de implementar técnicamente. Cabría, como máximo, dar un plazo de cumplimiento excepcional para presentar la declaración de los años 2012 y sucesivos, pero eso podría ser visto como una suerte de regularización especial, aunque ello no dejaría de tener sentido tras la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017, que ha anulado la declaración tributaria especial de 2012.

Por tal motivo, a nuestro modo de ver el nuevo apartado d) del artículo 93 de la LGT podría tener la vigencia temporal tradicional, aplicable desde su publicación en el BOE.

### 3. EL RÉGIMEN SANCIONADOR POR EL INCUMPLIMIENTO INFORMATIVO

La omisión del deber informativo fijado en la actualmente en vigor disposición adicional decimoctava despliega sus efectos en tres diferentes ámbitos. Este es uno de los grandes males del sistema, por lo que un cambio normativo plausible a proponer debería partir de la separación entre el régimen sancionador (formal) de tal deber informativo, que debe ser gravoso pero fundamentado en el capital o valoración económica no declarado –y no del concepto de «dato» o «conjunto de datos»– y, además, debería ser totalmente independiente de la regulación de las ganancias no justificadas de patrimonio, tal y como se propondrá en el epígrafe siguiente de este trabajo.

En este sentido, el incumplimiento o cumplimiento incorrecto del citado deber de información lleva actualmente aparejada la aplicación de un régimen sancionador creado al efecto en el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava, contemplándose dos tipos de infracciones:

1. «No presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos» la declaración informativa de continua referencia.
2. Presentar la declaración informativa «por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios».

Las anteriores conductas son consideradas, en todo caso, como infracciones muy graves y se sancionan con multas pecuniarias cuyo importe se modula en función de su gravedad.

Así:

«a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta ley».

Nuevamente desde el punto de vista técnico, establecer un régimen sancionador en una disposición adicional –fuera del cuerpo del texto legal estricto– es un grave error, siendo lógico proceder a añadir el supuesto de hecho infractor al catálogo de infracciones previsto en el capítulo III del título IV, dedicado a infracciones y sanciones, de la LGT.

Por tal motivo, la propuesta de cambio partiría de añadir un nuevo artículo 206 ter en la LGT, con el siguiente tenor:

«Se añade un nuevo artículo 206 ter a la LGT, con la siguiente redacción:

Artículo 206 ter. *Infracción tributaria por incumplimiento de la obligación de suministro de información de bienes y derechos en el extranjero.*

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero.

También constituye infracción tributaria presentar dicha declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será el valor fijado en la declaración informativa de aquellos bienes y derechos en el extranjero respecto de los que se ha cometido la infracción.

2. Si se presenta de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

3. Si la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero se presenta fuera del plazo fijado reglamentariamente, pero sin existir un previo requerimiento por parte de la Administración tributaria, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

4. Si la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero se presenta por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del diez por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 1.000 euros ni superior a 10.000 euros por declaración.

5. Si no se presenta la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento. En todo caso, la sanción establecida en este apartado no podrá ser inferior a 10.000 euros ni superior a 100.000 euros por declaración».

A modo de comentario, a pesar de que lo ideal sería plantear el nuevo régimen sancionador como sustitutivo del anterior, dándole carácter retroactivo a 31 de diciembre de 2012, lo cierto es que tal posibilidad quebrantaría el corazón de la irretroactividad de normas sancionadoras plasmado en nuestra Carta Magna.

De hecho, por mandato constitucional, el nacimiento del régimen sancionador que aquí se plantea se aplicaría también a los expedientes sancionadores, abiertos o pendientes de abrir, en los que estuviera en vigor el antiguo sistema de la disposición adicional decimoctava.2 de la LGT, en la medida en que resultara más benévolo para el contribuyente. Es lo que se conoce como retroactividad *in bonis* de las puniciones.

La configuración del régimen punitivo que aquí se propone parte de premisas muy distintas al actualmente en vigor. En lugar de aplicarse en función de un baremo –los datos o conjunto de ellos– que no tiene en cuenta el capital en el extranjero sino el número de registros a declarar, la base de la sanción sería el valor económico declarable del bien o derecho no declarado o declarado defectuosamente. De esta manera, se evita apriorísticamente el incumplimiento del principio de proporcionalidad del régimen sancionador actual, que puede dar lugar a absurdos como que las sanciones formales superen a la sustantiva del 150% de la que hablaremos más tarde o, peor aún, que una sanción formal supere el valor de los bienes en el extranjero porque los datos o conjunto de datos a declarar eran muchos, en carteras de inversión con muchos movimientos pero poco capital o en caso de inversiones financieras muy diversificadas<sup>3</sup>.

En cuanto a la cuota punitiva, al eliminar del régimen sancionador el concepto de «dato» o «conjunto de datos», el *quantum* se fija aplicando una alícuota sobre la base, superior cuando el incumplimiento ha sido detectado por la Administración sin requerimiento previo. Es decir, ya no se multiplican los datos o conjunto de ellos por 100 o por 5.000 euros, sino que se fija la base en función del valor de lo no declarado o declarado defectuosamente o fuera de plazo y, sobre ese importe, se aplica un porcentaje del 10 o del 25%.

Adicionalmente, y con el objetivo de dar cumplimiento al juicio de proporcionalidad según los inveterados parámetros fijados por el Tribunal Constitucional<sup>4</sup>, también se establecen importes máximos y mínimos de la pena a imponer, en cada caso. Recuérdese, en este orden de cuestiones, que la punibilidad prevista para este régimen informativo es independiente –y, por tanto, puede ser acumulada– por cada ejercicio económico en que se produce un incumplimiento informativo, y también por cada titular, de modo que con esos umbrales se evitaría que las sanciones se multipliquen sin tasa.

#### 4. GANANCIAS NO JUSTIFICADAS PARA BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

Una segunda consecuencia del incumplimiento del actual deber informativo sobre activos en el exterior tiene un carácter aparentemente sustantivo, pudiendo afectar a la imposición sobre

<sup>3</sup> Ejemplo de dislate supino lo encontramos en el caso, real, expuesto en la siguiente tribuna: <<http://www.economista.es/opinion-legal/noticias/8516705/07/17/Prefiero-la-carcel.html>>.

<sup>4</sup> Por todas, expuestos en su Sentencia 207/1996, de 16 de diciembre (BOE de 22 de enero de 1997).

la renta –impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades o impuesto sobre la renta de no residentes– del contribuyente.

El propio legislador anuncia la posible existencia de otras consecuencias del incumplimiento de dicha obligación, diferentes a las infracciones formales comentadas, al señalarse en el apartado 3 de la disposición adicional decimoctava introducida como se ha dicho anteriormente por el artículo 1 de la Ley 7/2012 que «las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información establecida en esta disposición adicional».

Seguidamente a esa advertencia, la citada Ley 7/2012 efectúa sendas modificaciones de las leyes del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades en la redacción de los preceptos que respectivamente venían regulando, tradicionalmente, las rentas no justificadas.

Así, se añadió un nuevo apartado 2 al artículo 39 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), con la siguiente redacción:

«2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto».

Por lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, la norma en cuestión introdujo un nuevo apartado 6 en su artículo 134, que de modo semejante –pero no idéntico– a lo estipulado en el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF señala que:

«6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este impuesto».

Desde el punto de vista técnico, anudar esta gravísima consecuencia a un mero incumplimiento informativo es un error de gran calado, que no pasaría de ninguna de las maneras el tamiz del principio de proporcionalidad instaurado por el Tribunal Constitucional, además de crear un hecho imponible de carácter automático, una suerte de ficción jurídica con rasgos típicamente sancionadores, que tiene como consecuencia ineludible la imprescriptibilidad de aquellas rentas obtenidas y que han dado lugar a bienes o derechos en el extranjero no declarados en plazo.

En realidad, se asemeja más a una extraña regla de imputación temporal que a una tipología específica de renta que bien pudiera estar prescrita, o exenta o no sujeta, y por arte de birlibirloque reviviera y pasara a tributar por un mero incumplimiento informativo. La afrenta a los principios de capacidad económica, de seguridad jurídica –en su vertiente relativa a la confianza legítima–, a la igualdad en la imposición y a las libertades comunitarias –especialmente, a la libre circulación de capitales– es palmaria.

Ante esta postura del legislador, existen varias vías para solventar el problema de la imprescriptibilidad que, como es sabido, ha sido puesto en duda por la Comisión Europea tras las denuncias de varios particulares al nuevo régimen informativo, hasta el punto de haber emitido un dictamen motivado que fue comunicado el pasado mes de febrero a las autoridades españolas, antes de remitir el expediente al Tribunal de Luxemburgo.

Así, una primera propuesta, a la vasca<sup>5</sup>, sería añadir una coetilla al apartado 2 de cada precepto en el siguiente sentido:

«Se modifica el párrafo segundo del artículo 39.2 de la Ley de IRPF –*idem* IS–:

"No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, no declarables o prescritas"».

Técnicamente no es la solución óptima, puesto que el resultado no deja de ser una presunción *iusuris tantum* de obtención de rentas, cuyo supuesto de hecho se subsume ya en los tradicionales artículos 39 de la LIRPF –actual 39.1 LIRPF– y 134 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), con el que guardarían una identidad total. Se trataría de una norma innecesaria, que regularía un concreto supuesto de hecho para bienes en el extranjero que ya se encontraría incluido en la genérica presunción de rentas no declaradas.

En este sentido, la propuesta idónea sería la derogación de estos dos nuevos apartados que se introdujeron por la Ley 7/2012 en las Leyes de IRPF e IS, añadiendo un nuevo precepto en la LGT que se tratará en el siguiente epígrafe.

<sup>5</sup> Así la denomino, pues esta es la solución que adoptaron los legisladores forales de Guipúzcoa y de Vizcaya –no así Álava–, al proceder a modificar a los pocos meses de su entrada en vigor, en esos términos, el inicial régimen informativo creado en paralelo a la Ley estatal 7/2012, en las Normas Forales 11 y 13/2013, de 5 de diciembre, de Vizcaya, y Normas Forales 50 y 123/2013, de Guipúzcoa.

En cuanto a la eficacia temporal de este cambio, es otro aspecto realmente vidrioso. Desde el punto de vista técnico no cabe duda de que dicho cambio –o derogación– debería tener carácter retroactivo a 31 de diciembre de 2012; sin embargo, tal modificación normativa puede ser vista como la dulcificación de una norma antifraude, sin olvidar que es una exigencia de la Comisión Europea.

Merece la pena reflexionar sobre la posible eficacia retroactiva del cambio que aquí se propone en la norma en el caso de que el legislador no fije, *lege lata*, ese pretendido carácter. A mi modo de ver, si el precepto futuro nace tras un debate relativo a la adaptación de la norma al derecho europeo, es razonable que el intérprete futuro considere que la nueva normativa lo que ha hecho ha sido mejorar técnicamente la anterior redacción, dándole carácter *iuris tantum* a lo que nació de forma torcida, como una ficción de carácter pseudosancionador contraria a los principios más elementales de nuestro ordenamiento jurídico.

En este orden de cuestiones, el Tribunal Supremo ha utilizado en diversas ocasiones la técnica de la interpretación conforme para, más allá de la apariencia externa de un precepto concreto, efectuar una exégesis de su redactado que permita a la norma mantenerse en vigor. Así ha ocurrido, paradigmáticamente, con el artículo 50.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que, con relación a la validez de los documentos privados de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil, ha sido interpretado como una presunción *iuris tantum* a pesar de los términos imperativos –«A los efectos de la prescripción [...] se presumirá [...]» que utiliza<sup>6</sup>.

En conclusión, y siendo consciente de que no es lo ideal, al nuevo precepto propuesto –o a la derogación del vigente– los tribunales podrían el día de mañana darle una eficacia retroactiva *ex post facto*, utilizando como criterio hermenéutico la sucesión de hechos que nos ha llevado a este cambio normativo –empezando por la amnistía fiscal de 2012– y la deplorable técnica del legislador. Esta solución jurisprudencial puede evitar el riesgo (político) que supone eliminar con efectos retroactivos una normativa que nació, presuntamente, como arma para la lucha contra el fraude, aunque en realidad tenía como único objetivo el conseguir la recaudación necesaria para cuadrar el presupuesto del Estado a través de la amnistía fiscal.

## 5. AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

La guinda del cambio normativo que aquí se propone, que debería servir para otorgarle el sedicente carácter antifraude y a su vez para cumplir con las exigencias de la Comisión Europea,

<sup>6</sup> Sería inabarcable el listado de sentencias que han llegado a semejante conclusión, convirtiendo lo que había nacido como una presunción con prueba limitada –*numerus clausus*– en una presunción *iuris tantum*, cuya acreditación contraria es posible mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho, admitiéndose a tales efectos como documentos privados válidos un acta de junta de socios protocolizada en el correspondiente libro mercantil –STS de 6 de octubre de 2011, derivada de rec. núm. 2068/2009 (NFJ045151)–, los recibos de consumos energéticos –STS de 3 de noviembre de 2010, rec. núm. 234/2006 (NFJ040998)– o similares –STS de 20 de marzo de 1997, rec. núm. 6483/1992 (NFJ048998)–.

debe ser una ampliación, prudente, del plazo de prescripción de las deudas tributarias que determinen la existencia de bienes y derechos situados en el extranjero.

Siguiendo las directrices de la jurisprudencia de Tribunal de Luxemburgo, el plazo de prescripción no debería llegar nunca a un plazo tan prologando como de 20 años –Sentencia C-341/13, de 17 de septiembre de 2014, asunto *Cruz Companhia*–, admitiendo que sí se asimile al mayor plazo de prescripción penal o civil previsto en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general.

Hasta hace poco el plazo de prescripción civil máximo era de 15 años pero, en la actualidad, es de 5, *ex* artículo 1.964 del Código Civil. Por lo que se refiere al ámbito criminal, los plazos habituales son de 5 o 10 años, aunque hay plazos de perención de 15, 20 años e incluso la imprescriptibilidad de los delitos más graves. Una de las dos resoluciones de Luxemburgo que trata de la ampliación de plazos de bienes en el extranjero hablaba de plazos de 2/12 años –bienes nacionales *vs.* extranjeros–; la otra, de 10 años –Sentencias C-155 y C-157/08, de 11 de junio de 2009 (NFJ033558), y C-132/10, de 15 de septiembre de 2011 (NFJ044030)–.

Desde mi punto de vista y por asimilación con el delito fiscal agravado, la ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos en el extranjero debería ser hasta los 10 años, y siempre limitándola a países respecto a los cuales no exista un suministro de información en vigor, real y efectivo.

Respecto de este cambio normativo, lo plausible sería que tuviera eficacia temporal desde su publicación en el BOE, orillando así los posibles problemas de retroactividad en grado máximo.

Ahora bien, tampoco parece mala solución el dotar a un cambio normativo de este calado de eficacia retroactiva limitada a 31 de diciembre de 2012, al ser en realidad la solución –la sustitución– de un régimen de imprescriptibilidad como el actual, que resulta mucho más gravoso y padece un grave déficit desde el punto de vista de la seguridad jurídica que debe imperar en todo estado de Derecho.

Por consiguiente, se propone el siguiente cambio normativo:

«Con efectos desde la entrada en vigor de la ley, se introduce un número 2 en la redacción del artículo 66 de la LGT, renumerándose la anterior redacción:

*Artículo 66. Plazos de prescripción.*

1. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

## 2. Prescribirán a los diez años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar el pago de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación que hubiera dado lugar a la adquisición, tenencia, declaración o titularidad de bienes y derechos en el extranjero, en países que no formen parte de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo y que no hubieran suscrito algún instrumento de suministro de información rubricado por el Reino de España, en virtud del cual exista un flujo de información efectiva y real respecto de aquellos.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas que haya dado lugar a la adquisición, tenencia, declaración o titularidad de bienes y derechos en el extranjero, en países que no formen parte de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo y que no hubieran suscrito algún instrumento de suministro de información rubricado por el Reino de España, en virtud del cual exista un flujo de información efectiva y real respecto de aquellos».

Nótese que no se vincula dicha ampliación del plazo de prescripción al incumplimiento informativo del modelo 720, porque según la opinión de quien esto suscribe, esta norma ha de ser una excepción genérica que afecte a cualquier tributo, desde IRPF e IS a ISD, IP, ITP y AJD, etc., y que debe nacer para perpetuarse, no como medio para coadyuvar a los contribuyentes a acudir a una declaración tributaria especial –como nació el vigente régimen– en una situación presupuestaria excepcional.

El redactado de la redacción es sumamente gravoso, en el sentido de que ni siquiera el cumplimiento por el obligado del deber informativo exoneraría de ese aumento del plazo de prescripción, si se dan las condiciones normativas para ello: que se trate de bienes y derechos en el extranjero sites en países extracomunitarios que no cumplan o no dispongan de mecanismos de suministro de información con el Reino de España. Lógicamente, su redacción podría ponderarse, incluyendo una excepción con referencia explícita al nuevo artículo 93 de la LGT.

Adicionalmente, nótese que el eventual flujo de información que inhibe la ampliación del plazo de prescripción tendría que ser «real y efectivo». Este aserto viene a salir al paso de una realidad que no debe olvidarse, como es que existen muchos territorios que a pesar de obligarse jurídicamente al suministro de información tributaria, no son capaces o rehúsan establecer los mecanismos apropiados a tal efecto, lo que acaba perjudicando la situación del fisco español.

El precepto que se propone debería introducirse con vocación de tener una eficacia retroactiva limitada máxima al ejercicio 2012, evitando así incurrir en la retroactividad auténtica proscribida por el Tribunal Constitucional.

Para aclarar este aspecto debería añadirse una disposición adicional, que establezca algo similar a lo siguiente:

«Disposición adicional XXX. *Ampliación del plazo de prescripción para bienes y derechos en el extranjero.*

La ampliación de plazos de prescripción regulada en el nuevo apartado 2 del artículo 66 de la Ley General Tributaria tiene como objetivo dar cumplimiento a la normativa europea según exigencias de la Comisión Europea, subsanando las deficiencias de la Ley 7/2012, de intensificación de la lucha contra el fraude, que tenía eficacia desde los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2012.

Para evitar incurrir en una retroactividad de grado máximo en su aplicación, el nuevo plazo de prescripción ampliado de diez años para bienes y derechos en el extranjero no podrá dar lugar a la exigencia de deudas tributarias devengadas en periodos impositivos anteriores a los iniciados en el año 2012».

## 6. LA SANCIÓN AGRAVADA DEL 150 %

Actualmente, la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 –régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas– establece una sanción específica del 150 % sobre la deuda tributaria, para supuestos en que resulte aplicable el nuevo artículo 39.2 de la LIRPF o su correlato en el ámbito del IS. La redacción es ciertamente tan disparatada que, como bien dijo Isabel ESPEJO, podría llegar incluso a entenderse en el sentido de que la sanción se tendría que imponer al inspector que la aplicara, y no al propio contribuyente<sup>7</sup>. Este es el redactado actual:

«Disposición adicional primera. *Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.*

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

<sup>7</sup> ESPEJO POYATO, I.: «La recurrente Ley de represión del fraude fiscal», en *Tribuna Fiscal*, núm. 264/2013, editorial CISS, págs. 45 a 54.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra. La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Esta norma debe derogarse sin mayores explicaciones, pues además de tener una redacción nefasta, propia de un púber, y estar fuera del articulado del título de la LGT que regula el régimen de infracciones y sanciones, es excesivamente gravosa y no admite ponderación alguna, lo que resulta irrazonable en materia sancionadora. Su aplicación, unida a la imputación de la ganancia no justificada que le da origen, genera inevitablemente una situación de confiscatoriedad, contraria al derecho de propiedad que ampara tanto la Constitución española como el Convenio para la Defensa de los Derechos Humanos.

En su sustitución, si se quiere, se podría añadir un párrafo al artículo 191 de la LGT, que regula la infracción por falta de ingreso, agravando la punición para el caso de resultar aplicable la ganancia no justificada para bienes y derechos en el extranjero.

Valdría, de esta manera, la siguiente modificación normativa:

«Se modifica el apartado 4 del artículo 191 de la LGT, dándole la siguiente redacción:

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos y cuando se origine debido a la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada por aplicación de los artículos 39.2 de la Ley del IRPF y 134.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley».

## 7. MISCELÁNEA

No quisiera finalizar este texto sin olvidar las graves deficiencias técnicas del actual formulario para implementar el cumplimiento de esta obligación informativa, modelo 720, que han dado lugar a que lo bautizara en su día, solicitando al lector que disculpe la autocita, como un formulario perfectamente inútil<sup>8</sup>.

Sería razonable que dicho formulario fuera, como ocurre en Italia, una página más –una planilla– de la declaración de IRPF o, si cabe, del IP –aunque, en este caso, en España la exoneración de presentar el formulario de este tributo de gran parte de la población es un hándicap destacable–.

Por demás, el aplicar las sanciones formales por cada tipo de activo, no tener en cuenta la edad del contribuyente, multiplicar las sanciones por cada cotitular de un bien o derecho, exonerar a las sociedades, no facilitar un formulario en papel para las personas físicas que no realicen ninguna actividad empresarial o profesional, etcétera, son también errores que deben subsanarse por vía reglamentaria, sin obviamente ir más allá de los términos de la ley.

El más grave, en cualquier caso, es sin lugar a dudas la falta de utilidad del modelo en su configuración actual. El modelo 720 debería ser un formulario fotográfico, con la imagen de los activos en el extranjero a 31 de diciembre de cada año o con un reflejo trimestral, si se quiere, pero no basado en unas variables que lo convierten en una entelequia difícil de entender y que le facilita a la Administración tributaria una información fragmentada, parcial, difícilmente comprensible y, por ende, inútil para la pretendida lucha contra el fraude.

---

## Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E. [2016]: *La obligación de información sobre activos en el extranjero*, 1.ª edición, Madrid, editorial Francis Lefebvre.

- [2012]: «Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 14 de diciembre, pág. 17.
- [2014]: «Y de postre, un 720 deconstruido», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 28 de febrero, pág. 19.
- [2015]: «Una norma inaplicable», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 12 de junio, pág. 6.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF): «Comentarios críticos al Anteproyecto de Ley antifraude», en *Documentos*.

- «La obligación de informar sobre bienes y derechos en el extranjero», en *Documentos* del grupo de trabajo del modelo 720.

---

<sup>8</sup> En «Una norma inaplicable», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 12 de junio de 2015, pág. 6.

- «Nuevas cuestiones sobre el modelo 720», en *Documentos*. Resumen de la reunión del Foro de Asociaciones y Profesionales Tributarios, de 19 de febrero de 2014.

BOSCH CHOLBI, J. L. (coord.) [2016]: *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, 1.<sup>a</sup> edición, Madrid, AEDAF-Wolters Kluwers.

CAMPO ZAFRA, A. del [2015]: «El arte de los impuestos y el modelo 720», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 12 de junio, pág. 11.

- [2015]: «Europa no quiere que tengamos Modelo 720», en *Expansión*, 22 de abril, pág. 24.

CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> [2013]: «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 157, Civitas, pág. 73 y ss.

CHICO DE LA CÁMARA, P. [1999]: *Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*, Barcelona, Marcial Pons.

ESPEJO POYATO, I. [2013]: «La recurrente Ley de represión del fraude fiscal», en *Tribuna Fiscal*, núm. 264, editorial CISS, págs. 45-54.

GANDARIAS CEBRIÁN, L. [2012]: «"Imprescriptibilidad" de ganancias injustificadas en el extranjero», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 14 de diciembre, pág. 16.

GÓMEZ TABOADA, J. [2015]: «¿Bye, 720, bye?», en *Atlántico*, núm. 862, 15 de febrero.

- [2015]: «Un cadáver en la cuenta», en *Iuris & Lex*, elEconomista, de 12 de junio, pág. 10.

HERRERA MOLINA, P. M. [1998]: *Capacidad económica y sistema fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Madrid, Marcial Pons.

HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. [1994]: «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 81, Civitas, págs. 18 y ss.

- [1999]: «Las ganancias no justificadas en el impuesto sobre la renta, (¿presunciones, ficciones o cómputo especial de la prescripción?)», en *Impuestos (Compendio)*, tomo dos, La Ley, págs. 159-170.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. [2013]: «El principio de no confiscatoriedad en nuestro actual sistema tributario», en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, págs. 29-36.

JIMENA QUESADA, L. [2013]: «Interés de ley versus desinterés constitucional y europeo: a propósito de la STS de 19 de noviembre de 2012 sobre reiteración de actuaciones tributarias», en la obra colectiva *La Justicia ¿un valor en decadencia?*, Madrid, Francis Lefebvre, AEDAF y CGPJ, págs. 37-48.

- [2014]: «La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Convenio Europeo de Derechos Humanos: problemas de aplicación en el ámbito tributario español», ponencia preparada para el *Congreso Internacional sobre Tributación, Derechos Humanos y Fraude Fiscal*, celebrado en Valencia los días 10 y 11 de noviembre.

NAVARRO SANCHÍS, F. J. [2012]: «¿Juan sin tierra ha muerto?», en *Iuris & Lex*, elEconomista, 20 de abril, pág. 3.

PISTONE, P. [2006]: «The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation», en *Intertax*, págs. 236 y ss.

ROMERO PLAZA, C. [2015]: *Prueba y tributos*, Valencia, Tirant lo Blanch.

ROZAS VALDÉS, J. A. [1993]: «Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones», Barcelona, Marcial Pons.

– [2014]: «De la confiscación», capítulo del libro *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez, coordinado por FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ y Jesús RAMOS PRIETO, Madrid, editorial Instituto de Estudios Financieros, págs. 3.221-3.239.

– [2015]: «El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero», en *Revista Técnica Tributaria*, núm.109, de abril a junio, AEDAF, págs. 65-95.

ROZAS VALDÉS, J. A. y VILLAR EZCURRA, M. [2011]: «La asistencia mutua a la luz del principio de proporcionalidad», en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, págs. 73-92.

SALINAS, J. *et al.* [2015]: «Del 750 al 720: de la nada a la miseria», en *Cinco Días*, 3 de diciembre, pág. 15.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2012]: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 101 y ss.

– [2012]: «Posibilidades y límites de la amnistía fiscal», en *RCyT. CEF*, núm. 355, octubre, págs. 1-36.

SANZ GADEA, E. [2013]: «El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria», en *RCyT. CEF*, núm. 360, marzo, págs. 109-188.

SEOANE LÓPEZ, J. [2015]: «Modelo 720: buenos resultados por el mayor control», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 12 de junio, pág. 12.

SIMÓN ACOSTA, E. [1997]: *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Cizur Menor, Aranzadi.

– [2012]: «Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 25 de septiembre, núm. 847.

– [2014]: «Arbitrariedades y excesos jurídicos en la Declaración Informativa de Bienes en el Extranjero», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 107, AEDAF, págs. 39-76.

– [2015]: «Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, <[www.legaltoday.com](http://www.legaltoday.com)>, 6 de marzo.

TIPKE, K. [2002]: *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, Barcelona, Marcial Pons.

TORRE DÍAZ, F. de la [2015]: «La ley del péndulo», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 13 de febrero, pág. 21.

– [2015]: «La ley del péndulo (y II): los vientos del cambio», en *Iuris & Lex*, *elEconomista*, 10 de abril, pág. 25.

# LAS COTIZACIONES SOCIALES Y LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL. UN NUEVO PARADIGMA

**María Bertrán Girón**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

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

---

## EXTRACTO

La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales es el punto de partida del presente estudio que pretende analizar sus consecuencias prácticas y poner de manifiesto determinadas disfunciones, así como propuestas de solución a las mismas. Para ello, partiendo de un análisis de las cotizaciones sociales y los tributos como conceptos de idéntica naturaleza, se estudia su configuración y problemas prácticos asociados a las mismas. Todo ello con el objetivo de poder realizar propuestas de reforma que colaboren en la existencia de un ordenamiento jurídico más acorde con los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica y, en definitiva, justicia tributaria, recogidos en nuestra Constitución española.

El trabajo que se presenta se divide en tres epígrafes, dos de análisis y estudio de la configuración actual, un tercero de propuestas de reforma, para terminar en uno de conclusiones donde se exponen las principales ideas de este estudio, entre las que destaca la necesidad de relación e interconexión entre la materia laboral y tributaria.

Esperemos que al lector le resulten estas líneas tan interesantes como a quien las suscribe le ha supuesto la investigación que lleva tras de sí este trabajo.

**Palabras clave:** cotizaciones a la Seguridad Social; impuestos; naturaleza tributaria; principios constitucionales; propuestas de reforma.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 03-11-2017*

## SOCIAL SECURITY CONTRIBUTIONS AND THE INCOME TAX UNDER THE SPANISH LEGAL SYSTEM. A NEW PARADIGM

María Bertrán Girón

---

### ABSTRACT

In this paper, considering social security contributions as taxes, we analyse its consequences and problems generated in our systems, and its possible solutions. For this purpose, we begin studying its particular configuration, of both social security contributions and taxes, in order to be able to tackle some disfunctions that we find in our system. The aim of this research is to propose some reforms that could collaborate in having a system more in compliance with our Constitutional principles as equality, progressiveness, capacity of pay and tax justice as our Constitution demands.

This paper is divided into three parts; two of them dedicated to study and analyse the current configuration of the system and the third one to propose new reforms. To sum up we make some conclusions among them I highlight the connexion between social security contributions and income tax as something absolutely necessary.

We hope this topic could be as interesting as it has been to me in the process of researching.

**Keywords:** Social Security contributions; taxes; tax nature; constitutional principles; reform proposals.

---

---

## Sumario

1. Cotizaciones sociales y tributos, ¿dos conceptos aislados?
2. La configuración de las cotizaciones sociales y su relación con la imposición sobre el trabajo
3. Algunas propuestas de reforma como consecuencia del análisis de las cotizaciones desde un punto de vista tributario
4. Conclusiones

Bibliografía

Estudios

## 1. COTIZACIONES SOCIALES Y TRIBUTOS, ¿DOS CONCEPTOS AISLADOS?

En el presente trabajo nos planteamos la necesidad de revisión de ciertos paradigmas en relación con las cotizaciones sociales y el concepto de tributo, más concretamente la imposición de las rentas sobre el trabajo. Es claro que en nuestro sistema siempre hemos mantenido la teórica diferenciación entre tributos y cotizaciones sociales como prestaciones de carácter público distintas. Nuestro ordenamiento separa, y así se ha venido haciendo, a todos los efectos, conceptuales, de regulación, de calificación, de gestión o de recaudación, las calificaciones de tributo y cotizaciones sociales. Sin embargo, consideramos que es el momento de plantear nuevos paradigmas y afrontar la relación entre unas y otros como una oportunidad de mejor regulación y gestión más acorde con nuestros principios de imposición recogidos en la Constitución española (CE). Puede ocurrir que no se trate de cuestiones tan aisladas como, *a priori*, pudieran parecer. En efecto, si atribuimos naturaleza tributaria a las cotizaciones sociales nos encontraremos con unas consecuencias prácticas de gran interés no analizadas, a nuestro juicio, con suficiente detenimiento hasta ahora.

A nuestro juicio las cotizaciones sociales tienen una clara naturaleza tributaria, y ello debiera tener inmediatas consecuencias prácticas, que se desarrollarán a lo largo de este trabajo y que, creemos, resultan fundamentales abordar, precisamente en momentos como el actual en el que cuestiones relativas a la Seguridad Social aparecen muy debatidas.

Quizá por razones de extensión y enfoque del trabajo que presentamos, no sea este el lugar de hacer un estudio exhaustivo de la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales, pues consideramos más oportuno centrarnos en las consecuencias prácticas que conlleva una afirmación como esta, pero sí de presentar sus similitudes de cara a un estudio de las mismas. Aun así, podemos afirmar que en la actualidad la atribución de tal naturaleza es algo admitido por doctrina e incluso jurisprudencia.

Atribuir naturaleza tributaria a las cotizaciones sociales no es una cuestión baladí o meramente doctrinal, sino que implica la aceptación de la aplicación del artículo 31 de nuestra CE y por ende los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, justicia tributaria y legalidad. Precisamente este último llevó a la doctrina a denunciar su necesaria aplicación ya que con anterioridad al año 1994 las bases de cotización se regulaban mediante decreto por el Gobierno y no mediante ley. De hecho, el propio Tribunal Supremo zanjó definitivamente la cuestión estableciendo que las cotizaciones debían estar sometidas al principio de legalidad al ser impuestas con carácter general, obligatorio y coactivo a todos los sujetos a los que afecta el deber de cotizar, y contribuir a la satisfacción de un interés público que, en todo caso, el Estado tiene el deber de cubrir<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1991. Igualmente, en la Sentencia 3 de diciembre de 1999 el tribunal no otorga explícitamente tal naturaleza aunque sí los efectos de la misma. Para un estudio detallado de esta

Los estudios que surgieron precisamente por la necesaria aplicación del principio de legalidad a las cotizaciones, así como los trabajos que se detuvieron en analizar en profundidad esta cuestión no han tenido reparos en admitir esta naturaleza tributaria de las cotizaciones<sup>2</sup>. Por su parte, el propio Tribunal Constitucional, aunque con cierta ambigüedad, todo sea dicho, ha venido a admitir estas exigencias y en consecuencia de forma implícita esta naturaleza tributaria. Así en la Sentencia número 44/2011, de 11 de abril, reconoce que las mismas «son prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas por un ente público (art. 31.3 CE), asimilables a los tributos, ya que consisten en la entrega de una suma de dinero a un ente público para el sostenimiento de los gastos del Estado (en concreto, del sistema de Seguridad Social) como consecuencia de la realización de un hecho revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE)». Ya se había pronunciado nuestro Tribunal Constitucional, si bien *obiter dicta*, en Auto número 306/2004, de 20 de julio, donde parte sin lugar a dudas, y apoyándose también en el propio Tribunal Supremo, de que estamos ante prestaciones coactivas de carácter público protegidas por la reserva de ley del artículo 31.3 de la CE en el mismo sentido que la potestad tributaria refiriéndose al propio 133 de la CE<sup>3</sup>.

Ciertamente, parece que el tribunal persevera en mantener una teórica diferenciación entre lo que es una prestación patrimonial de carácter público y el tributo. Sin embargo, compartimos la opinión con MARTÍN JIMÉNEZ y creemos que dicha distinción entre prestaciones «cuya finalidad es

---

jurisprudencia *vid.* MARTÍN LÓPEZ, J.: «Algunas reflexiones sobre la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social», *Revista de Relaciones Laborales*, núm. 2/2002, págs. 687-699.

<sup>2</sup> ALARCÓN CARACUEL, R. y GONZÁLEZ ORTEGA, S.: *Compendio de Seguridad Social*, Tecnos, 1991. FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico tributario*, Marcial Pons, 1996. IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La reserva de ley en materia de cotizaciones sociales», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 246/1997, págs. 969-984, y núm. 248/1998, págs. 177-178. MARTÍN LÓPEZ, J.: «Algunas reflexiones...», *op. cit.* MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: *Régimen Fiscal de las Cotizaciones a la Seguridad Social*, EDESA, 2000. PÉREZ ROYO, F.: «Ingresos tributarios de la Seguridad Social», en FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; QUERALT, J. M. y PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 5.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1988. RODRÍGUEZ SAINZ, A.: «Análisis de la legalidad y constitucionalidad de las cotizaciones a la Seguridad Social actuales», *Revista de Actualidad Financiera*, núm. 42/1991, págs 391-419. URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Las Cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1997. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de Seguridad Social», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1961, págs 1.235-1.254.

<sup>3</sup> Se inicia el referido auto señalando que «sobre la naturaleza jurídica de las cotizaciones a la Seguridad Social como prestaciones patrimoniales de carácter público no parece que exista verdadera controversia entre las partes y, por lo demás, es cuestión ya zanjada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que es exponente su Sentencia de 3 de diciembre de 1999. Partiendo de esa naturaleza de prestaciones patrimoniales públicas que tienen las cotizaciones de los sujetos obligados al sistema de la Seguridad Social, entiende que resulta de aplicación la reserva de ley que para aquellas establece el art. 31.3 CE, en cuanto dispone que solo "con arreglo a la Ley" pueden establecerse, como hace el art. 133 CE al regular la potestad tributaria. Esa reserva de ley, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional en STC 185/1995, citada por la Abogacía del Estado y la Administración demandada, quedó concretada en la STS de 3 de diciembre de 1999. De lo anterior extrae el órgano judicial que la habilitación legal que en esos términos requería el sistema de cotización por jornadas reales no puede encontrarse en una norma reglamentaria cual es el Real Decreto 1134/1979, conclusión a la que se llega aplicando la doctrina de la ya citada STS de 3 de diciembre de 1999. Por ello, y partiendo del dato de que la habilitación legal para el establecimiento del sistema de jornadas reales no se encuentra en el Real Decreto 1134/1979, se interroga sobre si tal habilitación se encuentra en la Ley de presupuestos 31/1991, art. 111.3 y sucesivos».

financiar el gasto público, es un formalismo sin demasiado sentido *debiéndose vincular* la noción de tributo a la existencia de coacción en el presupuesto de hecho, con independencia del régimen jurídico de la prestación<sup>4</sup>). En conclusión, como se ha afirmado, en la actualidad se acepta generalmente la naturaleza jurídico-pública de la cotización por su triple caracterización de obligación impuesta por la ley (por consiguiente, de tipo coactivo y no contractual), a favor de un ente público y para la realización de un interés público en la medida en que contribuye a la financiación de un gasto público<sup>5</sup>. Por su parte, hay quien incluso, dando un paso más, ha calificado a las mismas como tributos parafiscales<sup>6</sup>, sin embargo, a nuestro entender se trataría más bien de un impuesto sobre el trabajo<sup>7</sup>, toda vez que se calcula en torno al presupuesto de hecho que constituye la remuneración de un trabajo por cuenta ajena o bien la situación objetiva de alta para trabajar por cuenta propia, como ocurre con los trabajadores autónomos. Volveremos sobre esta cuestión más adelante.

A nuestro juicio, las cotizaciones sociales reúnen todos los caracteres exigidos a los tributos, son coactivas, financian gasto público, gravan manifestaciones de capacidad económica, están protegidas por el principio de reserva de ley y son indisponibles por los particulares, por lo que no cabe duda de su naturaleza tributaria<sup>8</sup>. De hecho, siguiendo a PÉREZ ROYO podemos identificar como hecho imponible el nacimiento y la obligación de cotizar derivada de la situación de alta de un trabajador realizada por un empresario (obligado) o bien por el propio trabajador cuando es por cuenta propia. Su cálculo se establece en función del salario, una base de cotización regulada por la normativa y un tipo impositivo que viene a ser un porcentaje calculado sobre la misma<sup>9</sup>. La obligación es exigible, generalmente, por día trabajado, constituyendo este el devengo del tributo, si bien, en ocasiones, el devengo sería mensual, como ocurre en el caso de los trabajadores autónomos.

Como hemos mencionado anteriormente, la afirmación de la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales no es la meta o conclusión de nuestro trabajo sino, más bien, el punto de partida. Por ello, consideramos oportuno plantear las consecuencias prácticas que debe tener o debieran haber tenido afirmaciones de este tipo. Como manifestaba en su momento MARTÍNEZ AZUAR «... desde la perspectiva jurídica, las cotizaciones, pese a ser, en general doctrinalmente reconocido su perfil tributario, han sido tradicionalmente excluidas del Derecho Tributario positivo. Creemos que los motivos de dicha exclusión tal vez hayan sido de carácter político o de oportunidad

<sup>4</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Notas sobre el concepto constitucional del tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 106/2000, págs. 184 y 211 (la cursiva es nuestra)

<sup>5</sup> ALARCÓN CARACUEL, R. y GONZÁLEZ ORTEGA, S.: *Compendio de...*, *op. cit.*, pág. 161.

<sup>6</sup> URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Las Cotizaciones...*, *op. cit.* VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «En torno a la naturaleza...», *op. cit.*, págs. 1.235-12, entre otros.

<sup>7</sup> Así ha sido contemplado en diversos informes publicados. Como es el caso de *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014, o *Dimensions of tax desing. The Mirrlees Review*. MIRRLEES, J. (dir.). Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Oxford, 2010.

<sup>8</sup> URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Las Cotizaciones...*, *op. cit.*, pág. 238.

<sup>9</sup> PÉREZ ROYO, F.: «Ingresos tributarios...», *op. cit.*

en la gestión, al mantener la recaudación obtenida por la cotización fuera de la competencia del Ministerio de Hacienda<sup>10</sup>». En definitiva, podemos afirmar que las cotizaciones sociales gozan de naturaleza tributaria y es necesario plantearse las consecuencias prácticas de tal aseveración.

## 2. LA CONFIGURACIÓN DE LAS COTIZACIONES SOCIALES Y SU RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN SOBRE EL TRABAJO

Existen diversas formas para financiar la Seguridad Social, una de ellas, es la elegida por nuestro ordenamiento jurídico que tiene sus orígenes en los seguros privados. Esto es la financiación a través de cotizaciones. Se trata de un sistema que, como bien manifiesta ALARCÓN CARACUEL, tiene sus ventajas y sus inconvenientes<sup>11</sup>. Entre las primeras encontramos que son una garantía, en principio, de unos ciertos derechos que se corresponden con las cotizaciones pagadas, aunque no se trata de una relación obligacional sinalagmática. Igualmente, su flexibilidad permite variaciones de las cuantías y, por último, al recaer sobre los salarios incita a las empresas a fomentar la productividad y especialización. Por el contrario, se trata de un sistema que grava solo a la población activa, con los problemas que ello conlleva si esta desciende por motivos demográficos, económicos o de cualquier tipo; grava más a las empresas que a la mano de obra, lo cual puede llegar a ser un gran inconveniente en la generación de empleo. Cuestiones que, precisamente, hoy por hoy, están, en cierto modo, lastrando nuestro sistema y que hacen que sea necesario plantearse a futuro nuevas formas de dotar de financiación al mismo.

Para poder analizar las cotizaciones sociales y su relación con las cuestiones planteadas debemos distinguir entre trabajador por cuenta propia o ajena, ya que, aunque su exacción se debe al mismo hecho imponible, el trabajo, su régimen jurídico varía según regula la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

En el caso del trabajo por cuenta ajena, los costes de la financiación del sistema son asumidos principalmente por el empleador en colaboración con el trabajador que aporta una cantidad dineraria, si bien bastante menor, calculada en función del salario y las bases de cotización. Anualmente en la Ley de presupuestos generales del Estado se aprueban las cuantías que compondrán las citadas bases, así como los tipos y su distribución entre empresarios y trabajadores en el régimen general. Para el año 2017, y debido al retraso previsto en la aprobación de los presupuestos, dicha actualización se realizó por real decreto-ley<sup>12</sup>. La base de cotización tiene tres modalidades según el riesgo

<sup>10</sup> MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: «La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales», *REDF*, núm. 96/1997, pág. 527.

<sup>11</sup> ALARCÓN CARACUEL, R. y GONZÁLEZ ORTEGA, S.: *Compendio de...*, *op. cit.*, pág. 108.

<sup>12</sup> Para el año 2017 ha sido el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social el que ha establecido el aumento de las mismas en un 3 % respecto a las de 2016. Esta actualización del tope máximo y de las bases máximas de cotización en el sistema de la Seguridad Social permitirá lograr ingresos adicionales y poder cumplir con el objetivo de déficit. Igualmente servirá para captar más recursos para la Seguridad Social.

para el que se cotiza: por contingencias comunes (BCCC), profesionales (BCCP) y horas extraordinarias. Dicha cuantía no depende únicamente del salario del trabajador, ya que se establecen unos límites mínimos y máximos de cotización en función de la categoría profesional, conocidos como topes. Esta particular regulación muestra, a nuestro juicio, uno de los problemas de nuestra actual normativa. Seguimos basándonos en esquemas, si se nos permite la expresión, anquilosados en el pasado, en los que la contribución a la Seguridad Social se está midiendo por categorías profesionales en lugar de exclusivamente por niveles de ingresos, es decir, por índice de capacidad económica, presumiendo, por ejemplo, que un licenciado siempre tendrá una mayor remuneración que un perito<sup>13</sup>. No es menos cierto que las diferencias entre las cuantías de unas y otras categorías se han ido reduciendo progresivamente hasta ser cada vez de menor relevancia y casi inapreciables, pero, aun así, seguimos sin entender la razón de tal diferenciación. Tampoco tiene hoy mucho sentido la existencia de unos topes que limiten la cotización sin atender a la renta percibida<sup>14</sup>. En el momento en que se creó el sistema de Seguridad Social pudo tener sentido esta articulación, pero hoy por hoy, quizá debamos plantearnos la revisión de ciertos paradigmas tradicionales<sup>15</sup>.

Sobre dichas bases se aplicará el tipo correspondiente dando como resultado la cuota a ingresar obligatoria. El tipo o porcentaje a aplicar a la base calculada, a efectos de determinar la cuota que corresponda ingresar por contingencias comunes y demás conceptos de recaudación conjunta (excepto en el caso de cotización por accidente de trabajo y enfermedad profesional), será único para todas las personas incluidas en los diferentes Regímenes de Seguridad Social<sup>16</sup>.

---

Además esta normativa en su artículo 10 establece la obligación de que los futuros «incrementos del tope máximo y de las bases máximas de cotización en el sistema de la Seguridad Social, así como del límite máximo para las pensiones causadas en el mismo, se ajusten en todo caso a las recomendaciones que se efectúen en tal sentido por parte de la Comisión Parlamentaria Permanente de Evaluación y Seguimiento de los Acuerdos del Pacto de Toledo y a los acuerdos en el marco del diálogo social».

<sup>13</sup> Como límite mínimo, eso sí.

<sup>14</sup> Parece estar en la intención del ministerio eliminar estos topes a futuro, aunque hoy por hoy es solo una propuesta recogida por la prensa que parece se tratará en distintas reuniones relacionadas con el Pacto de Toledo (2 de diciembre de 2016).

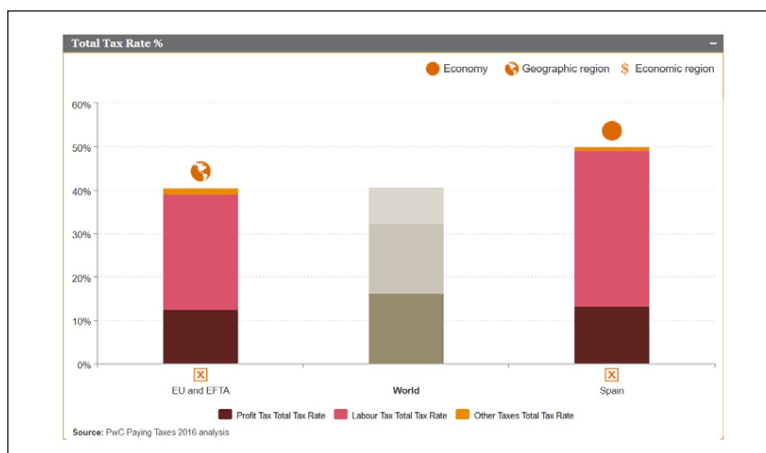
<sup>15</sup> Si nos fijamos en la exposición de motivos de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, de Bases de la Seguridad Social, el objetivo de la misma era suprimir la existencia de lucro mercantil en estas cotizaciones, y fijar unas bases tarifadas que dieran un trato igual e unitario, que permitiera que el tipo de empresa o empresario no pudiera decidir acerca del tipo de aportación que se realiza a favor del trabajador. En efecto, en el sistema de seguros sociales de regulación dispersa y desigual que existía se buscaba unidad y uniformidad. Se creyó que la mejor manera de obtenerla era a través de bases tarifadas en función de categorías profesionales. Ciertamente, entendiendo el momento en el que se plantea esta regulación quizá fue la opción más adecuada, pero ello no debiera conllevar que no seamos capaces de revisar ciertos esquemas creados en una coyuntura muy distinta a la existente en la actualidad. De hecho, es una de las propuestas contempladas (núm. 107) en el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, op. cit.

<sup>16</sup> Unido a ello existe la posibilidad de contrato temporal inferior a 7 días en cuyo caso la cuota empresarial por contingencias comunes se incrementa en un 36%. Igualmente, existen determinados incentivos establecidos por tiempo determinado para el fomento de algunos tipos de contratación como es la indefinida. Eso sí por tiempo determinado y bajo requisitos concretos.

La cuota se distribuye entre el empresario y trabajador obligados a cotizar, siendo el primero de ellos, como ya hemos mencionado, el que soporta la mayoría de esta. En la línea de lo que venimos manteniendo a lo largo de nuestro trabajo, estas cotizaciones parecen ser un impuesto sobre las nóminas donde la carga recae mayoritariamente sobre el empleador.

Unido a este impuesto sobre las nóminas o más bien del trabajo nos encontramos el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) que grava la obtención de todo tipo de salarios, si bien en esta ocasión la carga tributaria recae sobre el trabajador. Llegados a este punto, una de las cuestiones debatidas radica en que, si unimos todos los costes mencionados, para el empresario y el empleado, hace que podamos ser de los ordenamientos jurídicos que llegan a tipos más altos de la Unión Europea (sumados ambos) a pesar de que, por contra, no se corresponda con una recaudación elevada<sup>17</sup>. A la vez, si analizamos las estadísticas elaboradas por Eurostat acerca de «salarios y costes laborales», se puede decir que la suma de cotizaciones e impuestos se sitúan en la media de los países de nuestro entorno aunque teniendo unos niveles salariales más bajos que el resto de los países en nuestra media de costes<sup>18</sup>, de ahí el aumento de la presión fiscal mencionado. Cuestiones como estas se han plan-

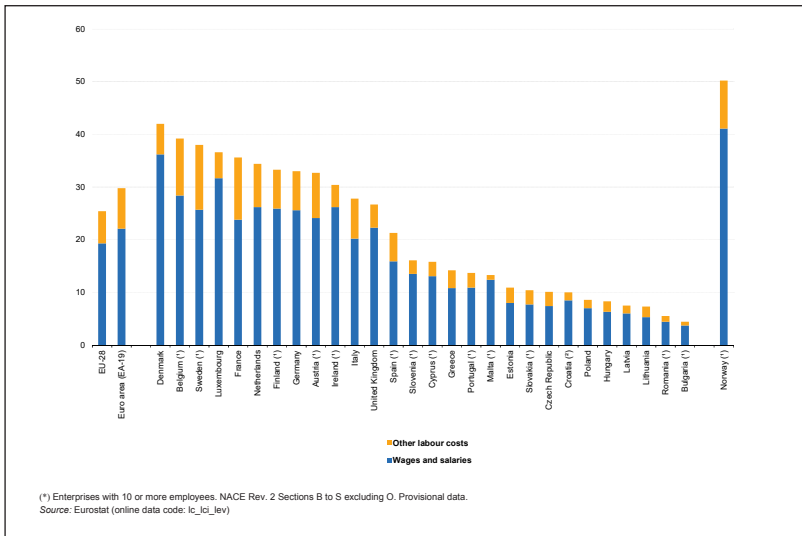
<sup>17</sup> Si analizamos los datos presentados en el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* vemos que la conocida cuña fiscal muestra que, si bien la imposición sobre el trabajo teniendo en cuenta ambas variables puede estar en la media de la Unión Europea, sin embargo, según este informe la parte pagada por los empresarios es más elevada (págs. 67 y 371). Según el Informe *Paying taxes* de PricewaterhouseCoopers, España está por encima de la media europea y mundial en cuanto a presión fiscal se trata:



En España para 2016 se estima esta presión en 46,9%. Para hacer un comparativo entre diversos países puede consultarse el informe *Paying taxes 2018*, PricewaterhouseCoopers, si bien el año más reciente disponible es el 2016: <<http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018/explorer-tool.html>>.

<sup>18</sup> Como puede apreciarse, los datos comprendidos en el índice de costes laborales se refieren al total de los costes medios laborales por hora y a dos categorías de costes laborales: sueldos y salarios; cotizaciones a la Seguridad Social a cargo del empleador e impuestos pagados menos subvenciones recibidas por el empleador. Estos datos se refieren al año 2015, el más reciente publicado al cierre de este trabajo.

teado por parte de empresarios de manera incesante e incluso el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* llega a plantear esta circunstancia. No en vano, una de las propuestas realizadas en el mismo es precisamente unificar el sistema con base en un impuesto sobre las nóminas que abarque toda la imposición sobre el trabajo, como existe en algunos países de nuestro entorno<sup>19</sup>, así como realizar una reducción general de las cuantías<sup>20</sup>. Ahora bien hemos de admitir también que, dejando a un lado, por un momento, la cuantía de los tipos que podrán ser mayores o menores, la generalidad de estos países tienen un sistema similar de cotización al español en el que el empresario soporta la carga mayor, deducible en el correspondiente impuesto sobre sociedades, y el empleado, quien puede minorar el cálculo de su base en el correspondiente impuesto sobre la renta o asimilado<sup>21</sup>. Unido a ello el pretendido acercamiento a un impuesto general sobre las nóminas tendría unas implicaciones prácticas y, sobre todo, presupuestarias que necesitarían de una revisión de la actual forma de financiación de las arcas de la Seguridad Social.



Gráficos e informe disponible en [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Wages\\_and\\_labour\\_costs/es#M.C3.A1s\\_informaci.C3.B3n\\_de\\_Eurostat](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Wages_and_labour_costs/es#M.C3.A1s_informaci.C3.B3n_de_Eurostat).

- <sup>19</sup> Existen países como Noruega o Nueva Zelanda que no tienen un sistema de cotizaciones sociales, sino que la financiación del sistema se hace a través de impuestos directamente. También encontramos países como Dinamarca en que le atribuye naturaleza tributaria a las cotizaciones sociales, y además las pensiones se financian directamente de la imposición directa, o Luxemburgo donde no se le considera impuesto, pero sí se reconoce como tal a la hora de regular procedimientos relacionados con las mismas. Irlanda, por su parte, tiene un impuesto complementario para la financiación de la Seguridad Social (*Universal Social Charge*).
- <sup>20</sup> *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, pág. 14.
- <sup>21</sup> Hay algún país como Suiza en el que las cuotas las pagan por mitad empleador y empleado. Si bien en general se prevé un sistema similar al español (sin categorías profesionales, que encontramos apenas en un par de países; Austria con dos divisiones e Italia con similar número de categorías que España), en el que hay aportaciones de ambas partes.

Esbozado el régimen de cuenta ajena, hemos de afirmar que en relación con el trabajador autónomo se plantean mayores problemas que afectan a distintas cuestiones. Por un lado, a pesar de la mencionada naturaleza tributaria, la propia regulación laboral no atiende a la capacidad económica sino a una suerte de datos que presuponen un ingreso mensual cuando efectivamente puede no haber existido. Por otro, y a consecuencia de la citada regulación, está conllevando numerosos problemas de economía sumergida que pondremos de relieve a continuación.

La cotización a la Seguridad Social de un trabajador autónomo, básicamente, sigue el mismo esquema que el trabajador por cuenta ajena, sin bien con unas dosis de flexibilidad mucho mayores. Sobre la base de cotización se aplican distintos tipos constituyendo así la cuota. La base, con algunas limitaciones, es elegida por el trabajador autónomo entre unos topes mínimos y máximos al igual que puede escoger, hasta cierto punto, las coberturas de la prestación que abona, por ejemplo, la cobertura de las contingencias profesionales, si bien según los casos<sup>22</sup>. Por tanto, en el caso de estos trabajadores existe una especie de «cotización a la carta» que parte de una presunción objetiva de capacidad económica mínima.

Unido a ello, la regulación actual, hasta que se produzca la entrada en vigor de los artículos correspondientes de la Ley 6/2017, establece una cotización mínima desde el primer día de alta en la Seguridad Social que coincidirá con la cuantía correspondiente al periodo de un mes. Es decir, en ningún caso, se admitían cotizaciones parciales por día o semanas sin atender, por tanto, a la riqueza generada por el trabajo efectivamente realizado, sino que se establecía un sistema de cotización de base fija. En consecuencia, una persona que decidía iniciar la actividad por cuenta propia tendría de inicio un coste fijo mensual con independencia de que su trabajo se efectúe en un día o en los treinta del mes<sup>23</sup>. O simplemente, pensemos que no se inicie, sino que

<sup>22</sup> Nos referimos al régimen general, ya que en los últimos años se han regulado ciertas medidas que prevén otros tipos de cotización más bajos para nuevos emprendedores y jóvenes. En efecto se estableció una tarifa plana para nuevos emprendedores (no pueden haberlo sido en los últimos cinco años) que a partir de la entrada en vigor de la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, no aparece limitada por razón de edad. Además, recientemente se ha publicado la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de reformas urgentes del trabajo autónomo, que aumenta la aplicación de la llamada «tarifa plana» (véase nota siguiente) y a su vez reduce el tiempo que debe transcurrir entre el alta anterior de 5 años a 2 años (3 años si ya hubieran disfrutado de estos beneficios previamente) a partir del 1 de enero de 2018.

<sup>23</sup> Según la legislación vigente, la cuota de autónomos a pagar en 2017, para la base mínima, incluida la incapacidad temporal y la cobertura para riesgo durante el embarazo y la lactancia, sería el 29,9% de 893,1 euros. Esto es, 267,03 euros mensuales de cuota de autónomos. Si bien en la actualidad como se ha mencionado existen determinados beneficios temporales los primeros 6 meses de alta, 50 euros de cuota, cuando se opta por la tributación mínima, y otros beneficios que continúan hasta un año más (50% de la cuota durante los 6 meses siguientes al periodo inicial de los 6 primeros meses; reducción equivalente al 30% de la cuota durante los 3 meses siguientes y bonificación equivalente al 30% de la cuota durante el siguiente periodo de 3 meses), establecido por la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la economía social. Igualmente, la libre elección de la base de cotización tiene ciertos límites a la hora de proceder a su modificación y en especial para los autónomos mayores de 47 años. La reciente aprobación de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de reformas urgentes del trabajo autónomo, supone un cambio más en esta cuota. En efecto, su artículo 3, cuya entrada en vigor se establece el 1 de enero de 2018, amplía

se realicen trabajos esporádicos en días discontinuos, si estos coinciden con un cambio de mes, a tenor literal de la ley, deberá pagar dos meses habiendo trabajado, por ejemplo, el 31 de agosto y el 1 de septiembre. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2018, fecha de entrada en vigor de la disposición final primera de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de reformas urgentes del trabajo autónomo, la situación se modula. Como se recoge en la propia exposición de motivos y se viene demandando desde hace años por la doctrina y el colectivo de trabajadores autónomos «resulta justificado introducir adaptaciones con objeto de que en determinados casos la obligación de cotizar se refiera exclusivamente a los días de alta en cada mes, frente a la actual obligación de hacerlo por el mes completo, independientemente de los días que se haya estado de alta durante ese mes». En efecto, esta disposición final primera posibilita que hasta un máximo de tres altas al año tengan efectos desde el momento de inicio de la actividad y no desde el primer día del mes en que se inicia dicha actividad, como ocurría hasta ahora. Ahora bien, el resto de las altas o bajas dentro del año tendrán efectos como antes, desde el primer día del mes. Creemos que es de elogiar el avance realizado por esta ley que, sin embargo, consideramos que se ha quedado a medio camino al limitar ese número de altas y bajas al año.

Ciertamente en los últimos tiempos se han intentado paliar las disfunciones denunciadas a través de medidas de distinto tipo. También a través de reducciones y bonificaciones de cuotas que rebajan el coste mensual de esta base fija<sup>24</sup>, pero estas llamadas «tarifas planas», a nuestro juicio tienen un alcance parcial ya que se aprueban para un colectivo determinado (autónomos de nueva incorporación, profesionales jóvenes, personas con discapacidad o víctimas de la violencia de género o de terrorismo) y con determinadas condiciones. En general, se trata de medidas pensadas para favorecer unas circunstancias concretas, pero sin embargo creemos que la regulación en esta materia debiera de partir de un presupuesto objetivo de capacidad económica, como ya hemos mencionado antes, y no de medidas puntuales que no tienen en cuenta, en ningún caso, los ingresos reales del sujeto pasivo trabajador.

En nuestra opinión nos encontramos ante un sistema que presenta, por un lado, ciertas ventajas por su sencillez administrativa, y su fácil control. Ello porque no es necesario ni comprobar la actividad real, ni la riqueza de trabajo ni tampoco el tiempo de dedicación. Sin embargo, presenta dos disfunciones importantes. Por un lado, los trabajadores en este régimen con una mayor

---

la aplicación de la «tarifa plana» de 50 euros que ahora tendrá una duración de 12 meses desde el alta nueva en el Régimen Especial de Autónomos (RETA), si además no lo han estado en los 2 años anteriores (3 años si ya hubieran disfrutado de estos beneficios previamente) y cotizan por la base mínima o en el caso de cotizar por una base superior a la mínima, la reducción inicial será del 80% de esta durante 12 meses, incluida la incapacidad temporal. A partir de esos 12 meses, las reducciones y bonificación se mantienen en un 50% durante 6 meses, un 30% durante 3 meses y una última de 30% durante 3 meses más, de forma que el autónomo podrá pagar menos cuota durante un periodo total de 24 meses. Y si el trabajador por cuenta propia es menor de 30 años, o mujer menor de 35 años, podrán aplicarse una bonificación adicional del 30% durante 12 meses más, hasta un total de 36 meses. Además, se establece que en el caso de que la fecha de alta no coincida con el primer día de mes, el beneficio de ese mes se aplica proporcionalmente a los días de alta.

<sup>24</sup> Vid. nota al pie anterior.

capacidad económica pueden elegir contribuir menos de lo que les correspondería. De hecho, así ocurre, ya que más del 86% de los trabajadores autónomos de nuestro país lo hace por la base de cotización mínima<sup>25</sup> y, por el otro, supone una sobrecarga económica a los profesionales autónomos con rentas bajas. Como se ha explicado la obligación de pago de una cuantía fija en todo caso puede suponer una parte importante, si no la totalidad, de los ingresos generados por los autónomos con menores ingresos, que, a pesar de contar con ciertas reducciones en algunos casos, estas son de carácter parcial y temporal<sup>26</sup>.

Si además esta situación comentada la conectamos con casos, muy frecuentes en la actualidad, de personas que cobrando la prestación por desempleo barajan la posibilidad de iniciar una actividad, la normativa resultaba claramente desincentivadora hasta la reforma operada por la Ley 31/2015, de 9 de septiembre. Y ello debido a que la compatibilidad entre la prestación por desempleo y el alta en el RETA solo estaba prevista para un colectivo especial, los menores de 30 años, por lo que aquel que tenía derecho a sus dos años de prestación por desempleo, que en muchos casos superaba dicha la edad, si se daba de alta perdía la citada prestación. Es cierto que podría solicitar la modalidad de pago único, pero la misma tenía unos requisitos taxativos, y condiciones para su acceso bastante estrictos<sup>27</sup>. Tras la citada ley se permitió dicha compatibilidad junto con una serie de medidas, como la tarifa plana ya comentada, o la nueva regulación en relación con el abono en un pago único de la prestación por desempleo y de la prestación por cese de actividad. Sin embargo, como ya se ha mencionado, estas medidas puntuales, que se vienen aprobando, de una forma dispersa y asistemática, en busca de favorecer el necesario «emprendimiento», a nuestro juicio, no son la solución al problema, sino parte de él, sin desmerecer el avance que se está produciendo en los últimos años y que ha supuesto la reciente Ley 6/2017.

Como se ha puesto de manifiesto existe un choque frontal con el principio de capacidad económica que debe regir a las prestaciones de naturaleza tributaria, aunque ciertamente podríamos admitir que este principio se predica del sistema tributario en su conjunto y no exacción por

<sup>25</sup> «Trabajadores autónomos, personas físicas, en alta en la Seguridad Social. Informe de perfiles CC. AA.», Ministerio de Empleo y Seguridad Social, 30 de junio de 2016. Disponible en: <[http://www.empleo.gob.es/es/sec\\_trabajo/autonomos/economia-soc/autonomos/estadistica/2016/2trim/PERFILES\\_POR\\_COMUNIDADES.pdf](http://www.empleo.gob.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-soc/autonomos/estadistica/2016/2trim/PERFILES_POR_COMUNIDADES.pdf)>.

<sup>26</sup> Hemos de mencionar en este punto que la Ley 6/2017 prevé el estudio y la determinación de los elementos que condicionan la habitualidad a efectos de la incorporación al régimen de autónomos, sobre todo en cuanto a aquellos cuyos ingresos íntegros no superen el salario mínimo interprofesional anual (disp. adic. 4.ª Ley 6/2017), la implantación de la cotización a tiempo parcial de los autónomos (disp. adic. 5.ª Ley 6/2017) y la jubilación parcial de los autónomos (disp. adic. 6.ª Ley 6/2017).

<sup>27</sup> Hasta la reforma operada por la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, que vino a flexibilizar la situación, la modalidad de pago único no se solía conceder en un 100%, y además exigía una inversión que, en muchos casos, como es el de los profesionales no existía desde el inicio, unido a la vinculación del mantenimiento de la actividad, durante 5 años, para no perder la exención que operaría sobre esta renta del trabajo. En estos supuestos el llamado «emprendedor» solo podría acudir a suspender el paro durante un periodo máximo de 24 meses, para recuperarlo en el caso de que la actividad no hubiese ido bien. ¿Qué ocurría en la práctica? El que iniciaba, mayor de 30 años, lo hacía «en la sombra» hasta que consiguiese algún ingreso por su actividad que pudiese «compensar» la cuota de autónomo y el dejar de percibir la prestación por desempleo.

exacción. Sin embargo, en nuestra opinión, la normativa laboral sobre trabajadores autónomos es rígida, algo obsoleta y alejada de la realidad y ello provoca una desincentivación clara del sistema y, lo que es peor, una huida del sistema hacia la economía sumergida, que tanto preocupa en nuestro entorno<sup>28</sup>. En efecto, numerosas actividades profesionales se están llevando a cabo en nuestro país fuera del sistema, sin su correspondiente declaración de IVA o de IRPF, o bien encuadrándose de forma acumulada en una época del año donde se declaran servicios prestados en otros periodos, o facturándose a través de terceros. En relación con esta última opción, se está abusando, con dudosa legalidad, y de hecho está siendo investigado por la Inspección de Trabajo que ha levantado diversas actas al respecto, de la intermediación de las llamadas «cooperativas de facturación» de trabajo asociado que actúan como intermediarios entre el autónomo y el cliente con el objeto de tramitar la correspondiente factura, permitiendo a aquel que cotice por el régimen general y, por ende, por periodos inferiores al mes y sobre una base variable en función de los ingresos<sup>29</sup>. Por tanto, estamos estableciendo una regulación que viene a fomentar precisamente declaraciones tanto a efectos tributarios como laborales que no atienden ni a la verdadera capacidad económica que predicamos de nuestro sistema ni, por tanto, a la realidad laboral que existe en el sector.

En nuestra opinión, esto es una clara muestra de una de las conclusiones que subyace en este trabajo: la necesaria relación e interconexión entre la materia laboral y tributaria. Nuestro ordenamiento jurídico trata tanto a una como a otra como conceptos aislados sin que alcancemos a comprender el sentido más allá de los antecedentes históricos o de la especial protección separada a la que se ha querido dotar a la caja de la Seguridad Social. En efecto, nuestro sistema, a pesar de la identidad en la naturaleza de las exacciones, establece una regulación absolutamente diferenciada entre tributos y cotizaciones sociales. Tradicionalmente, se ha querido proteger «la caja de la Seguridad Social» afectando la recaudación de las cotizaciones a la financiación de las arcas de la Seguridad Social y, *a contrario sensu*, que, salvo excepciones, esta no sea financiada por fondos distintos. Pero el respeto a esa caja no debiera implicar una desconexión entre las rentas del trabajo y las cotizaciones sociales, menos aun cuando predicamos su idéntica naturaleza. Las disfunciones que hemos puesto de manifiesto en la regulación del trabajador autónomo tienen sin duda una clara consecuencia a efectos tributarios, su no declaración. Por su parte la

<sup>28</sup> El estudio presentado por el profesor Jordi SARDÀ (Universitat Rovira i Virgili) en colaboración con los Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha) cifra la tasa de economía sumergida en España en el 24,6% del PIB en 2012, creciendo en 6,8 puntos desde el año 2008. *Vid. La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*, Madrid, enero 2012.

<sup>29</sup> ARAGÓN GÓMEZ explica con mayor detenimiento el funcionamiento de estas cooperativas sobre las que advierte que su legalidad «es más que cuestionable. Para empezar, la sociedad no tiene por objeto crear puestos de trabajo, sino que su único cometido es mediar entre el socio trabajador y el cliente con respecto a la facturación de un trabajo ya realizado, sin que exista realmente una organización común de la producción de bienes y servicios. Además, el alta en la Seguridad Social se tramita una vez realizada la actividad y el periodo se concreta, en la práctica, en función del importe facturado, al margen del tiempo dedicado a aquella». ARAGÓN GÓMEZ, C.: «Propuestas de reforma legislativa, en materia de Seguridad Social, para hacer emerger el trabajo autónomo irregular. (Ventajas de la incorporación al ordenamiento español de la experiencia francesa del CESU)», *Doc. Laboral*, núm. 107, año 2016, vol. II, pág. 112.

regulación de la imposición de las rentas del trabajo en función del nivel de ingresos que se realiza a efectos de IRPF acaba chocando con la presunción de capacidad económica objetiva de la que parten las cotizaciones sociales de los trabajadores autónomos. Creemos que es el momento de afrontar cierta unidad en la gestión y de asumir la realidad de la tributación de las rentas del trabajo, a todos los efectos, laborales y tributarios en nuestro país. Sobre este particular realizaremos determinadas propuestas en el siguiente epígrafe.

Por último, y conectado con lo anterior, podríamos plantearnos un aspecto de mayor alcance: La necesaria colaboración del ciudadano en el sostenimiento de los gastos públicos con base en unos índices de capacidad económica, como establece nuestra Constitución, se manifiesta, entre otros tipos de rendimientos, a través de la retribución que una persona recibe por su trabajo, es decir, rentas derivadas del mismo ya sea dependiente o por cuenta propia. ¿Pero esa aportación por rentas del trabajo, entendiendo como impuesto sobre las nóminas a las cotizaciones sociales, debiera en todo caso ser la única y exclusiva fuente de financiación de los gastos de la Seguridad Social? Es por todos conocido los debates actuales en torno a esta cuestión, el blindaje del Pacto de Toledo y los problemas por el descenso en la recaudación motivados por diversas razones. Creemos que el reconocimiento que se plantea en estas líneas nos permitiría en determinados casos complementar la financiación de la Seguridad Social a través de impuestos, y no solo exclusivamente aquellos que recaen sobre el trabajo sino también, y por qué no, otros como los del capital.

En esta parte de nuestro trabajo hemos pretendido demostrar que no existen problemas en la identificación de la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales desde diversas ópticas jurídicas y que el reconocimiento de la identidad de las prestaciones conllevaría otras consecuencias que podrían colaborar en la mencionada eliminación de las denominadas pequeñas bolsas de fraude, en la búsqueda de una mejor regulación, más clara, accesible y respetuosa con los principios de justicia material establecidos en nuestra Constitución, y en una mayor eficiencia del sistema.

Hemos planteado las diversas cuestiones problemáticas en nuestro ordenamiento que o bien son consecuencia de la no asunción de esta naturaleza o bien pueden ser solucionadas si la asumimos. Es por ello que, en este momento, creemos oportuno plantear las siguientes propuestas de reforma.

### **3. ALGUNAS PROPUESTAS DE REFORMA COMO CONSECUENCIA DEL ANÁLISIS DE LAS COTIZACIONES DESDE UN PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO**

Tras la identificación de las cotizaciones sociales como categoría tributaria, consideramos necesario extraer ciertas propuestas, muchas de ellas en vigor en países de nuestro entorno<sup>30</sup>, con

<sup>30</sup> Para el caso de Portugal se realiza una serie de propuestas que, en cierto sentido, pueden ser extrapolables a nuestro país, en TEIXEIRA, G. y NOGUEIRA, J. F.: «Segurança Social. Uma perspectiva fiscal», en AA. VV., *Nos vinte anos do*

el objeto de conseguir una mayor coordinación que en última instancia pueda coadyuvar en cierta detección del fraude fiscal y a una mejora del sistema desde el punto de vista de la gestión, pero también de la financiación o de la generación del gasto. Quizá sea el momento de superar ciertos paradigmas establecidos y empezar a plantear nuevas formas de afrontar problemas actuales, que no nuevos, cuyas raíces vienen de antiguo.

En primer lugar, creemos que, como ha quedado claramente expuesto, es necesario que **cotizaciones sociales y la regulación del IRPF sobre el trabajo**, ya sea por cuenta propia o ajena, se traten de una manera transversal y no como departamentos estancos y separados<sup>31</sup>. Ya ha sido puesto de manifiesto a lo largo del trabajo su evidente relación y puntos de conexión en este aspecto. Por ello, teniendo en cuenta además su idéntica naturaleza, la coordinación de ambas perspectivas de una misma fuente de imposición, el trabajo, no debiera conllevar demasiados esfuerzos si existe verdadera voluntad de afrontarla.

Afirmamos la identificación de las cotizaciones sociales como el impuesto sobre las nóminas o el trabajo autónomo, por tanto, como consecuencia inmediata debíamos admitir la **deducción de las cotizaciones sociales en cuota y no en base** pues estaríamos ante un supuesto de doble imposición. En efecto, en la actualidad el IRPF recoge una reducción en el cálculo del rendimiento neto de rentas del trabajo por importe de las cotizaciones pagadas por el trabajador a la Seguridad Social, o bien como un gasto deducible de la cuota de autónomos acogidos a la estimación directa, ya sea normal o simplificada. Sin embargo, si entendemos que hay una identidad en el hecho imponible, tales aportaciones no debieran ser una mera detracción en base, sino una deducción para evitar la doble imposición que se aplica en la cuota íntegra para calcular la cuota líquida. Lógicamente los efectos de una opción y otra son muy distintos toda vez que la auténtica deducción se produce en la propuesta que realizamos. Por un lado, para el trabajador supone que efectivamente solo pagará una vez por la muestra de capacidad económica que supone la obtención de ingresos por el trabajo, además puede fomentar, en los casos en que se puede elegir la cotización, básicamente los autónomos, que la subida del tipo al que cotizar tenga un efecto neutro o compense al ser deducible al 100% en el IRPF, y con ello incentivar la declaración del trabajo efectivamente realizado. Por otro lado, somos conscientes de la merma recaudatoria que, en principio, podría conllevar, aunque podría paliarse con el afloramiento de ciertas rentas hasta ese momento ocultas. Es cierto que en nuestro sistema no está prohibida la doble imposición interna por lo cual, en principio, no habría dudas en admitir jurídicamente la existencia de este impuesto sobre las nóminas, que serían las cotizaciones sociales y cuya recaudación se destinaría a las

---

*Código das Sociedades Comerciais, Homenagem aos Prof. A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra.

<sup>31</sup> En el mismo sentido *vid.* WILLIAMS, D.: «Social Security Taxation», en THURONYI (ed.), *Tax Law Design and Drafting* (Washington, D. C.: International Monetary Fund, 1996), vol. I, chap. 11, pág. 3; SHIGA, S.: «International Comparison of Taxation and Social Security Policies», *Bulletin for International Taxation*, March 2010, págs. 186-195; VERSCHUEREN, H.: «The Renewed EU Social Security Coordination in Regulation No. 883/2004 and Its Link with Bilateral Tax Agreements», *21 EC Tax Review*, issue 2, 2012, págs. 98-111.

arcas de la Seguridad Social y del IRPF, de forma similar a como está configurado en la actualidad pero con la denominación correcta<sup>32</sup>. Por ejemplo, en países como Finlandia se trata de un tributo gestionado localmente y es tratado con esta naturaleza junto con el impuesto sobre la renta que incluye las rentas del trabajo o las rentas de actividades profesionales<sup>33</sup>. Sin embargo, en nuestra humilde opinión creemos que optar por la primera de las vías planteadas, la deducción en cuota, es más correcta y pudiera traer más beneficios de los que pudieran parecer, no solo a efectos de recaudación, sino también de gestión y control.

En esta línea deberían articularse formas de **integración entre el impuesto sobre la renta y los beneficios sociales**. Así lo demandan informes como el conocido Mirrlees en el que se estudian pautas para un «sistema tributario ideal». El mismo precisamente en sus conclusiones plantea esta integración a través del establecimiento de un único beneficio fiscal y, aunque en nuestro sistema esta pretensión tiene ciertas complicaciones por el sistema de prestaciones y subsidios, a lo mejor es el momento de plantearse algún cambio en este sentido. Es más, dentro de los trabajos preparatorios del citado informe, se hacía referencia a la ilógica separación de la Administración tributaria y la Seguridad Social, y de la necesidad de la interrelación de ambas, incluso desde el punto de vista de ahorro de coste, y como consecuencia de la eficiencia en la gestión. Es cierto que este informe no es completamente extrapolable a nuestro ordenamiento jurídico y de ahí las reticencias manifestadas por la doctrina sobre el particular<sup>34</sup>, pero quizá sea el momento de plantearnos propuestas más arriesgadas. En efecto, no creemos que estas opciones deban rechazarse de plano, sino que debieran ayudarnos a reflexionar acerca de nuestro ordenamiento colaborando así con la eficiencia de nuestro sistema y con una mayor claridad en su regulación.

Otra de las opciones a las que nos puede llevar esta coordinación entre ambas materias de imposición sobre el trabajo, cotizaciones e IRPF es la **unificación en su gestión y recaudación**. En efecto, manteniendo la separación en el destino de las exacciones podrían incorporarse ambas en un mismo impuesto. Esto ocurre, por ejemplo, en Países Bajos, donde siguen teniendo administraciones diferenciadas y cajas de recaudación distintas, pero sin embargo han unificado la gestión tanto en la retención como en la regulación de la base y el tipo impositivo. De hecho, se establece una tarifa compuesta por la Seguridad Social y el IRPF. Los primeros tramos de esta se destinan íntegramente a la recaudación de importes a la Seguridad Social y los últimos al impuesto sobre la renta, de tal forma que las personas con menos ingresos contribuyen mayoritariamente

<sup>32</sup> TEIXEIRA, G. y NOGUEIRA, J. F.: «Segurança...», *op. cit.*, pág. 27.

<sup>33</sup> Efectivamente se recauda junto con el impuesto sobre la renta y no es del todo deducible. La cuota se compone de la *nursing premium* que varía en su tipo según se trate de trabajador autónomo o dependiente y que no es deducible. Y, por otro lado, se paga la *daily allowance* que sí es deducible. Además, se le añaden otras obligaciones de contribuciones a planes de pensión y seguro de desempleo. Ambos deducibles en el impuesto sobre la renta.

<sup>34</sup> Pueden consultarse las valoraciones realizadas al citado informe en la presentación de su traducción en español por la Fundación Ramón Areces por LABEAGA AZCONA, J. M. y DELGADO PACHECO, A. en: <<http://www.fundacionareces.es/fundacionareces/cargarAplicacionAgendaEventos.do?idTipoEvento=1&identificador=1551>>.

a la Seguridad Social<sup>35</sup>. El propio gobierno, de hecho, presentó tal reforma como un importante ahorro en costes de gestión y en ello justificó tal medida. O incluso, otra opción es integrar su gestión y tramitación tan solo en el mecanismo mensual de retención como ocurre con el conocido «PAYE» (*pay as you earn*) establecido en países anglosajones<sup>36</sup>.

Ahondando en esta vía de integración en la gestión carece de sentido que existan dos números de identificación fiscal, uno tributario y otro de Seguridad Social, sino que debiera haber uno único, como ocurre en países como el Reino Unido o Países Bajos. La unidad en la gestión y recaudación es algo ya demandado tanto por su ahorro de costes, como por su mayor eficacia<sup>37</sup> y medidas como la unificación de la tarifa, la **identificación única del contribuyente a todos los efectos**, o la homogenización de la base que, comentaremos a continuación, son sin duda colaboradoras con este objetivo que, además, facilitan también las labores de control del cumplimiento de ambas obligaciones, tributarias y laborales.

Por su parte, la propia OCDE ha recomendado a diversos países, entre ellos España, la integración en la recaudación de las cotizaciones sociales y el impuesto sobre la renta. Y ello al entender que supone una unificación de proceso, así como un uso eficiente de los recursos que conllevaría la bajada del coste de la Administración al Gobierno, e incluso una simplificación de procesos para los propios empleados de la Administración pública<sup>38</sup>. Por tanto, se recomienda un acercamiento en reglas y competencias entre los órganos encargados de la materia impositiva y los de la Seguridad Social. No podemos estar más de acuerdo con la citada recomendación

<sup>35</sup> La tarifa aplicable es la siguiente:

Taxable income (EUR)		Tax on higher amount (EUR)	Rate on excess (%)
Up to	19,922	7,281	36.55
19,922	– 33,715	12,853	40.40
33,715	– 66,421	26,066	40.40
Over	66,421		52

Del porcentaje del primer y segundo tramo el 8,4% y 12,55%, respectivamente, corresponden al impuesto sobre la renta. El restante 28,15% son cotizaciones sociales (si bien varía en los casos de las personas que han alcanzado la edad de jubilación). (Los dos primeros tramos son del 18,65% y 22,5% respectivamente incluyendo un 10,25% de Seguridad Social). El tercer y cuarto tramo no incluye cotizaciones sociales.

<sup>36</sup> Irlanda, Reino Unido, Nueva Zelanda, Australia o Canadá. Si bien no todos ellos tienen configuradas las cotizaciones sociales en el mismo sentido que nuestro ordenamiento como se ha puesto de manifiesto a lo largo del trabajo.

<sup>37</sup> En el mismo sentido WILLIAMS, D.: «Trends in Social Taxation», *Bulletin for international fiscal documentation*, vol. 51, 1997, pág. 262, y «Social Security Taxation», *op. cit.*, págs. 41-42.

<sup>38</sup> *Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, OECD Report, pág. 32 y ss. Disponible en: <<http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm>>.

y consideramos que podía haber sido una de las vías elegida en alguna de las múltiples reformas realizadas en los últimos tiempos.

Quizá sea el momento de plantearse una mayor y mejor integración de las cotizaciones sociales y del IRPF e incluso llegando a dar pasos novedosos, pero ya implantados en otros países como los propuestos. No nos referimos a la integración de la caja de unas y otras, pero sí a articular una gestión más efectiva, eficiente y coordinada, ahorrando costes y simplificando de tal forma que la burocracia administrativa y su gestión sea más cercana y accesible al ciudadano a la vez que más efectiva en términos de control para la Administración del Estado, ya sea la tributaria o de la Seguridad Social. Creemos que las medidas esbozadas podrían contribuir para lograr este objetivo.

Otra cuestión que consideramos necesaria plantear es la revisión de determinados esquemas heredados del pasado y que han quedado en cierto sentido obsoletos. Sería el caso de la cuantía de **la base** establecida para las cotizaciones sociales. La misma podría calcularse **en función del volumen de ingresos** del año inmediatamente anterior y estableciendo, en su caso, unos mínimos más razonables de los que se prevén en la actualidad<sup>39</sup>. De hecho, en países como Italia, Reino Unido o Países Bajos la base para el impuesto sobre la renta y de las cotizaciones sociales es la misma, facilitando de nuevo la gestión y permitiendo una mayor adecuación a la capacidad económica que debe regir el establecimiento de este tipo de exacciones.

Este argumento cobra especial interés en el caso de los trabajadores autónomos que, como se ha explicado, en pocas ocasiones verán una opción «rentable» la declaración de un trabajo esporádico que, si bien no tendría costes fiscales, en sentido estricto, los laborales son en muchos casos muy superiores a los ingresos generados. Ello unido a la complejidad y burocracia asociada a este tipo de trámites. Además, creemos que debiera admitirse una cotización parcial, por ejemplo, por días, sin límite de tres altas al año como existe en la actualidad, que, si bien a lo mejor podría no ser tan cuantiosa en recaudación a efectos de Seguridad Social, sí podría aumentar los ingresos declarados a efectos de IRPF y, a la sazón, una mayor información y por ende un mayor control tributario. En esta línea la Federación Nacional de Trabajadores Autónomos (ATA) aboga por una mayor proporcionalidad y progresividad en las cotizaciones a través de propuestas tales como la posibilidad de cotización parcial, el fomento de la figura del autónomo discontinuo, el establecimiento de bases adecuadas a los ingresos, contemplando el «destope» de las mismas, así como la «periodicidad del cambio de base» que permita adecuar las cotizaciones en función de los ingresos de cada trimestre<sup>40</sup>. Creemos que estas propuestas colaboran a una mejor y nece-

<sup>39</sup> De hecho, es el sistema establecido en la mayoría de los países de nuestro entorno. Si bien es cierto que en materia de cotizaciones de trabajador autónomo no hay una uniformidad de criterios, hay países como Alemania que no lo establecen como obligatorio, o como Finlandia, Francia que hacen aportaciones a un sistema por separado. En Noruega se distingue que parte del ingreso deriva del trabajo personal y cuál de la explotación del negocio. En Suiza se hacen cargo de la cuota de empleado y empleador si bien se establecen unas reducciones sobre la misma, o en Suecia se prevén unos tipos más reducidos que los del régimen general. Pero en todos los casos sobre el volumen de ingresos.

<sup>40</sup> Programa ATA 2016-2020. «Solucionar la vida a los autónomos», julio de 2015. Disponible en: <[http://www.ata.es/sites/default/files/programa\\_ata\\_solucionar\\_la\\_vida\\_a\\_los\\_a\\_los\\_autonomos.pdf](http://www.ata.es/sites/default/files/programa_ata_solucionar_la_vida_a_los_a_los_autonomos.pdf)>.

saría adecuación del principio de capacidad económica en la regulación de las cotizaciones sociales que debieran ser tenidas en cuenta por nuestro legislador. Ciertamente la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de reformas urgentes del trabajo autónomo, ha supuesto un cierto avance en este sentido, pero aún queda bastante camino por recorrer.

Relacionado con el trabajo por cuenta propia, existen otras propuestas que optan por establecer una especie de «sello» o «cheque» con el que se remunera al trabajador e incluye la cotización a la Seguridad Social. Es el llamado CESU francés (*chèque emploi service universal*). Se trata de un sistema en el cual se remunera a los profesionales con unos cheques que luego pueden ser deducidos a efectos tributarios. Es decir, se traslada la obligación al empleado de determinados tipos de trabajo<sup>41</sup> y, a cambio, se prevé una deducción de hasta el 50% en su IRPF con unos límites cuantitativos. Estos cheques también pueden ser prefinanciados. Es decir, utilizados por la empresa como remuneración del trabajador como retribución en especie, teniendo una configuración similar a la de los cheques guardería<sup>42</sup>. Medidas como estas pueden suponer una cierta claudicación ante la evidencia del fraude fiscal pero quizá puedan contribuir a un afloramiento de rentas ocultas al igual que a minimizar la precariedad laboral de los profesionales de este tipo de trabajos que los realizan sin ningún tipo de cobertura legal.

Por su parte, en relación con la propuesta planteada de **revisión de las bases, tipos y cuotas mínimas** de ambos tipos de trabajadores, autónomos y dependientes, debe tenerse en cuenta que esta medida no solo afectaría a la cuota mínima cuando se comienza la actividad sino también a los ingresos cuando las actividades tengan un mayor volumen de ingresos, respondiendo de esta manera de una forma más acorde con el principio de capacidad económica. No en vano así lo ha recomendado la Comisión del Pacto de Toledo que «considera necesario ajustar, con más precisión, la relación entre el salario real y las bases de cotización así como, paralelamente, mejorar las prestaciones que se recibirán [...]. También debe establecerse una única fórmula para la determinación de la base reguladora que se utiliza al calcular cada una de las prestaciones del Sistema, que utilice mecanismos homogéneos para configurar la media de las bases de cotización que la conforman<sup>43</sup>».

Somos conscientes de que todas estas medidas significan, de alguna forma, una apuesta arriesgada y valiente que podría llevar otro tipo de fraudes, pero, a nuestro juicio, no se puede legislar pensando en cómo evitar la utilización fraudulenta de las leyes en lugar de en el establecimiento de un ordenamiento jurídico acorde con nuestros principios constitucionales.

<sup>41</sup> Servicios a la persona ejercidos en el propio domicilio del empleador, como son limpieza, tareas domésticas, cuidado de niños, asistencia a personas mayores... o bien fuera del hogar, pero siendo en realidad la extensión de una empresa de servicios a domicilio, hacer la compra, pasear a animales de compañía, ayudar en el transporte de personas con movilidad reducida, entre otros. Ley 2005-841, de 26 de julio, y artículos L 1271-1 a 1271-17 del Código de Trabajo francés.

<sup>42</sup> Para un análisis más profundo y exhaustivo *vid.* ARAGÓN GÓMEZ, C.: «Propuestas de reforma...», *op. cit.*, págs. 116-118.

<sup>43</sup> *Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo* aprobado el 25 de enero de 2011, Ministerio de Trabajo e Inmigración, Colección Seguridad Social, núm. 35/2011, págs. 81-82.

En definitiva, siguiendo a la doctrina, proponemos un sistema que cumpla con tres criterios de organización administrativa básicos: minimizar los costes de distribución de una manera razonable; reducir el coste a los trabajadores, especialmente a los autónomos y no solo de manera temporal y puntual; y cubrir las expectativas de los ciudadanos en cuanto a seguridad, control e independencia de una forma que sea razonable y sencilla para todos<sup>44</sup>.

#### 4. CONCLUSIONES

En este trabajo se han analizado los efectos de la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales. En ningún momento se pretendía presentar un estudio doctrinal de tal configuración, sino dar un paso más y analizar las implicaciones prácticas que tendría tal afirmación. La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales no es la meta o conclusión de nuestro trabajo sino, más bien, el punto de partida.

Efectivamente las cotizaciones sociales y los impuestos no son conceptos aislados sino más bien lo contrario. Esa tradicional separación entre unos y otros quizá debiera dar paso a una mayor transversalidad. Nos enfrentamos ante un tema que no es de mera trascendencia interna, sino que debe orientarse, desde una perspectiva global. Hemos de ser conscientes de que uno de los mayores exponentes lo encontramos en el seno de la Unión Europea, las libertades establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea permiten a las personas elegir el lugar donde establecerse por cuenta propia, y, por tanto, decidir pagar unos menores costes de Seguridad Social en un determinado territorio para luego, sin embargo, recibir una pensión en otro. En las últimas dos décadas la tendencia es a subir tanto la tributación sobre la renta como las cotizaciones, pero aún existen países donde esa presión fiscal es menor. Como ya manifestó WILLIAMS, ¿puede la economía mundial soportar el establecimiento de los trabajadores en una parte del mundo y de los pensionistas en otra?<sup>45</sup> Quizá es el momento de plantearse esta cuestión desde una perspectiva distinta.

Por ello, si algo ha querido demostrarse a lo largo de estas líneas es la necesidad de relación e interconexión entre la materia laboral y tributaria. Nuestro ordenamiento debe articular mecanismos de interrelación entre ambas que vayan más allá de un mero reconocimiento de gastos deducibles o de datos a efectos censales o de control. Dicha relación debiera extenderse al ámbito de la regulación permitiendo al ciudadano un mejor y más claro acceso y conocimiento de las mismas.

<sup>44</sup> Estas premisas las ponen de manifiesto a la sazón de una propuesta de reforma en el sistema de pensiones americano, sin embargo, hemos considerado más que adecuado referirlas aquí como genéricas de un ordenamiento jurídico. *Vid.* GOLDBERG, F. T. y GRAETZ, M.: «Reforming Social Security. A practical and workable system of Personal Retirement Accounts», en SHOVEN, J. B. *Administrative Aspects of Investment-based Social Security Reform*, University of Chicago, 2000, pág.11. En una línea similar y realizando un trabajo exhaustivo *vid.* BARRAND, P.; ROSS, S. y HARRISON, G.: «Integrating a Unified Revenue Administration for Tax and Social Contribution Collections: Experiences of Central and Eastern European Countries», *Working paper International Monetary Fund WP/04/237*, 2004, pág. 26 y ss.

<sup>45</sup> WILLIAMS, D.: «Trends in...», *op. cit.*, pág. 263 (la traducción es nuestra).

Para ello, como se ha puesto de manifiesto, a lo largo de este trabajo hemos considerado de interés realizar diversas propuestas de reforma extraídas de la regulación de países de nuestro entorno.

Consideramos aconsejable acometer ciertas reformas que aborden cuestiones problemáticas en nuestro ordenamiento que o bien pueden ser consecuencia de la no asunción de esta naturaleza o bien pueden ser solucionadas si las asumimos. Así en nuestra opinión, como hemos recogido en nuestro estudio, deviene necesario el establecimiento de la deducción en cuota de las cotizaciones sociales como impuesto sobre el trabajo que es; igualmente debe integrarse la regulación laboral y tributaria en aras de una mayor coordinación, y unificación tanto en la gestión, como en la recaudación. Medidas como la incorporación en las tarifas y gestión del IRPF de las cotizaciones sociales o la unificación del documento de identificación personal a todos los efectos son altamente recomendables para conseguir este objetivo. Igualmente creemos necesario que las bases debieran ser las mismas tanto para un impuesto como para otro además de calcularse en función del volumen de ingresos y no de categorías profesionales o presunciones objetivas de capacidad económica preestablecidas. En definitiva, sería necesaria una revisión de la regulación de las bases, tipos y cuotas mínimas.

En nuestra opinión, es necesario legislar para el cumplidor y no pensando única y exclusivamente en el «defraudador», ayudando al contribuyente al cumplimiento voluntario de sus obligaciones laborales y fiscales que van a ir, siempre, aunque intentemos separarlas, de la mano. Nos tememos, que muy a nuestro pesar, el legislador tiende a poner parches en vez de aceptar un sistema acorde con el respeto al principio de capacidad económica que debe regir la regulación en materia de imposición sobre el trabajo. Debemos aceptar cierta flexibilización en la regulación y establecer determinados incentivos que permitan hacer visibles determinados tipos de ingresos que hoy configuran las «pequeñas bolsas de fraude» que engrosan los índices de economía sumergida.

Por último, también debiera abordarse la propia financiación de la Seguridad Social. Creemos que a consecuencia de la citada naturaleza tributaria nada impediría la financiación de determinados gastos a través de impuestos con independencia de que se quiera seguir estableciendo una caja separada que afecte la recaudación de las cotizaciones, aunque reconocemos que el análisis de esta cuestión y su configuración necesitaría de un mayor desarrollo en un estudio en profundidad sobre el tema.

En definitiva, este planteamiento de las cotizaciones sociales desde la óptica del derecho tributario nos ha llevado a afirmar la posibilidad de superar determinados esquemas que han quedado, de algún modo, desfasados. Consideramos que probablemente este sea el momento de abordar reformas en materia de cotizaciones que permitan un mayor y mejor acercamiento a los principios de justicia tributaria.

En estas líneas se ha pretendido poner de manifiesto esas consecuencias prácticas que debiera tener una concepción asumida hace ya bastante tiempo. Somos conscientes de la cierta transgresión que pueden producir algunas de nuestras ideas, pero, por otro lado, quizá sea el momento de abandonar ciertos esquemas preconcebidos y afrontar su reformulación de una manera valiente y algo arriesgada.

## Bibliografía

- ALARCÓN CARACUEL, R. y GONZÁLEZ ORTEGA, S. [1991]: *Compendio de Seguridad Social*, Tecnos.
- ARAGÓN GÓMEZ, C. [2016]: «Propuestas de reforma legislativa, en materia de Seguridad Social, para hacer emerger el trabajo autónomo irregular. (Ventajas de la incorporación al ordenamiento español de la experiencia francesa del CESU)», *Doc. Laboral*, núm 107, vol. II, págs. 95-106.
- BARRAND, P.; ROSS, S. y HARRISON, G. [2004]: «Integrating a Unified Revenue Administration for Tax and Social Contribution Collections: Experiences of Central and Eastern European Countries», *Working paper International Monetary Fund WP/04/237*.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. [1996]: *Las cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico tributario*, Marcial Pons.
- GOLDBERG, F. T. y GRAETZ, M. [2000]: «Reforming Social Security. A practical and workable system of Personal Retirement Accounts», en SHOVEN, J. B. *Administrative Aspects of Investment-based Social Security Reform*, University of Chicago.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La reserva de ley en materia de cotizaciones sociales», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 246/1997 y 248/1998.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [2004]: «Hacia un tratamiento fiscal adecuado de la previsión social», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. y GARCÍA NOVOA, C. *Las reformas fiscales en Europa*.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. [2000]: «Notas sobre el concepto constitucional del tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 106/2000.
- MARTÍN LÓPEZ, J. [2002]: «Algunas reflexiones sobre la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social», *Revista de Relaciones Laborales*, núm. 2.
- MARTÍNEZ AZUAR, J. A. [1997]: «La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales», *REDF*, núm. 96.
- [2000]: *Régimen Fiscal de las Cotizaciones a la Seguridad Social*, EDERSA.
- MELZ, P. (colaborador); AULT, H. J. y ARNOLD, B. J. [2010]: *Comparative income taxation: a structural analysis*. Wolters Kluwer.
- PÉREZ ROYO, F. [1988]: «Ingresos tributarios de la Seguridad Social», en FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; QUERALT, J. M.; PÉREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 5.ª ed., Marcial Pons, Madrid.
- RODRÍGUEZ SAINZ, A. [1991]: «Análisis de la legalidad y constitucionalidad de las cotizaciones a la Seguridad Social actuales», *Revista de Actualidad Financiera*, núm. 42, págs. 391-419.
- SHAW, J.; SLEMRON, J. y WHITING, J.: «Administration and Compliance», capítulo 12, por LABEAGA AZCONA, J. M. y DELGADO PACHECO, A. en <<http://www.fundacionareces.es/fundacionareces/cargarAplicacionAgendaEventos.do?idTipoEvento=1&identificador=1551>>
- SHIGA, S. [2010]: «International Comparison of Taxation and Social Security Policies», *Bulletin for International Taxation*, March.
- TEIXEIRA, G. y NOGUEIRA, J. F. [2008]: «Segurança Social. Uma perspectiva fiscal», en AA. VV., *Nos vinte anos do Código das Sociedades Comerciais, Homenagem aos Prof. A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra.

URQUIZU CAVALLÉ, A. [1997]: *Las Cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid.

VERSCHUEREN, H. [2012]: «The Renewed EU Social Security Coordination in Regulation No. 883/2004 and Its Link with Bilateral Tax Agreements», *21 EC Tax Review*, issue 2.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. [1961]: «En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de Seguridad Social», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, págs. 1.235-1.254.

WILLIAMS, D. [1996]: «Social Security Taxation», en THURONYI (ed.), *Tax Law Design and Drafting* (Washington, D. C.: International Monetary Fund, 1996), vol. I, chap. 11.

– [1997]: «Trends in Social Taxation», *Bulletin for international fiscal documentation*, vol. 51

---

## Estudios/Report

*Dimensions of tax desing. The Mirrlees Review.* MIRRLEES, J. (dir.): Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Oxford, 2010.

*Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo* aprobado el 25 de enero de 2011, Ministerio de Trabajo e Inmigración, Colección Seguridad Social, núm. 35/2011.

*La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis*, Madrid, enero 2012.

*Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014.

Informe *Paying taxes* 2016, PricewaterhouseCoopers.

*Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, OECD Report.

Programa ATA 2016-2020, «Solucionar la vida a los autónomos», julio 2015.

«Trabajadores autónomos, personas físicas, en alta en la Seguridad Social. Informe de perfiles CC. AA.», Ministerio de Empleo y Seguridad Social, 30 de junio de 2016.

*Salarios y costes laborales*, Statistical article/es, Eurostat, 2016.

## CUESTIONES PRÁCTICAS SOBRE LOS EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ESPAÑOL

**Ignacio García Sinde**

*Interventor y auditor del Estado*

*Inspector de Hacienda*

*Vocal del TEAR de Andalucía*

---

### EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto la exposición de cuestiones prácticas planteadas en la realidad, relativas a los efectos que produce la modificación de la base imponible en el IVA español. Para efectuar dicho análisis hemos dividido, básicamente, el estudio de los efectos entre los que son propios del sujeto pasivo repercutido y rectificante y los que son propios de la modificación o rectificación para el destinatario de la operación. Las dos grandes cuestiones que se plantean son la relativa a la obligación de reintegro de las cuotas rectificadas establecida en el artículo 89.Cinco b) de la LIVA y la relativa a los efectos de la rectificación de cuotas en los casos de impagos y los efectos de la rectificación sobre la deducibilidad.

**Palabras clave:** modificación de la base imponible en el IVA; efectos para el sujeto pasivo; efectos para el destinatario.

---

*Fecha de entrada: 07-06-2017 / Fecha de aceptación: 13-07-2017*

## PRACTICAL QUESTIONS RELATED TO THE EFFECTS OF MODIFICATION OF THE TAXABLE BASE OF THE SPANISH VALUE ADDED TAX

Ignacio García Sinde

---

### ABSTRACT

The objective of this work is the exposition of practical questions formulated in reality, related to effects produced by the modification of the Taxable Base in the Spanish Value Added Tax. In order to perform the analysis, we have basically divided between the study of those specific effects for the taxable person and the study of the effects of the modification or correction for the recipient of the operation. The couple of major issues in study are the one related to the reimbursement obligation of the rectified fee established in the article 89.Five, b) LIVA and the one related to the effects of the amendment of fees in case of non-payment and the effects of the amendment over deductibility.

**Keywords:** amendment to the Taxable Base in the Value Added Tax; effects for the taxable person; effects for the recipient.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Realización de la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo (art. 89 LIVA). Aspectos procedimentales
  - 2.1. Limitaciones subjetivas a la rectificación de bases imponibles
  - 2.2. Obligación de ingreso de la cuota indebidamente repercutida en el caso de modificación al alza de la base imponible o de la cuota
    - 2.2.1. Recargo por presentación fuera de plazo
  - 2.3. Sobre la obligación de ingreso de la cuota de IVA indebidamente repercutida
  - 2.4. Plazo para la repercusión del IVA al destinatario en caso de modificación de la base o de la repercusión
  - 2.5. Obligación de reintegro al destinatario de las cuotas de IVA rectificadas
    - 2.5.1. Formas de obtención del reintegro
  - 2.6. Obligación de ingreso del IVA repercutido y modificado posteriormente a la baja
  - 2.7. Formalidades. Factura rectificativa
    - 2.7.1. Impugnación
    - 2.7.2. Envío de la factura rectificativa
    - 2.7.3. Registro
  - 2.8. Limitaciones al derecho de repercutir
  - 2.9. Opciones del artículo 89.Cinco de la LIVA
    - 2.9.1. Devolución de ingresos indebidos
    - 2.9.2. Impugnación de la autoliquidación
    - 2.9.3. No aplicación
    - 2.9.4. Aplicación
    - 2.9.5. Devolución de ingresos indebidos y reintegro
    - 2.9.6. Rectificación mal efectuada
    - 2.9.7. Cambio de opción y prescripción
    - 2.9.8. Ejercicio de acción judicial y opción por la devolución de ingresos indebidos
  - 2.10. Periodo de declaración de las modificaciones o rectificaciones
3. Efectos en el destinatario: Oposición a la modificación de bases. Rectificación de deducciones (art. 114 LIVA). Cambio de acreedor. Incremento del IVA deducible
  - 3.1. Consideraciones generales
  - 3.2. Naturaleza de la obligación

- 3.3. Competencia para practicar liquidación rectificando las deducciones
  - 3.4. Modificación del artículo 114 de la LIVA sobre rectificación de deducciones en caso de concurso
  - 3.5. La remisión y recepción de la factura rectificativa
  - 3.6. Incremento del IVA deducible. Supuestos de no procedencia
    - 3.6.1. En caso de repercusión fuera de plazo
    - 3.6.2. En los casos del artículo 89.Tres de la LIVA
  - 3.7. Plazo para efectuar la rectificación de deducciones
  - 3.8. Carga de la prueba
  - 3.9. Momento para efectuar la rectificación
  - 3.10. Imposibilidad de la rectificación
4. Cobro del importe rectificado

## 1. INTRODUCCIÓN

El artículo 80 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante), regula los supuestos de hecho en los que la base imponible del IVA puede ser modificada. El objeto del presente trabajo no es el análisis de dichos supuestos de modificación de la base imponible, sino de los efectos que dicha modificación de la base imponible produce en las partes de la relación jurídica que crea la repercusión del IVA (repercutidor, repercutido, Hacienda Pública).

Una segunda observación que debemos realizar es que en el artículo 80 de la LIVA se regula un conjunto de supuestos de modificación de la base imponible muy heterogéneos. Así, hay supuestos de verdadera modificación de la base imponible (rescisión de una compraventa, art. 80.Dos LIVA, por ejemplo) y supuestos en los que lo que se modifica es la cuota (por ejemplo, modificación por impago del crédito, art. 80.Cuatro LIVA).

Igualmente, hay supuestos en que la modificación no hace nacer la condición de acreedor a favor de la Hacienda Pública y supuestos en que la modificación sí produce efectos de cambio de acreedor, de manera que la Hacienda Pública puede exigir a la persona a la que el sujeto pasivo repercutió inicialmente la cuota el importe de la misma. Esta distinción la encontramos en la regulación del artículo 24.Dos del Reglamento del IVA (RIVA), a propósito de la comunicación de la modificación de la base imponible que en los casos en que se produce la modificación del acreedor debe efectuarse por medios telemáticos.

Una tercera observación es que vamos a distinguir dos aspectos: los efectos para el sujeto pasivo –repercutidor– y los efectos para el destinatario de la operación. La primera parte de los efectos derivados de una modificación de la base imponible viene regulada básicamente en el artículo 89 de la LIVA. La segunda parte de los efectos –los que se refieren al destinatario de la operación o repercutido– viene regulada fundamentalmente en el artículo 114 de la LIVA al reglamentar la rectificación de deducciones por el destinatario de la operación.

El método de trabajo es exponer cuestiones que han sido analizadas por los tribunales económico-administrativos y por los tribunales de justicia, efectuando, en su caso, algunos comentarios sobre los criterios o conclusiones alcanzadas.

Por último, no debemos dejar de señalar que el doble carácter de la operación de modificación de la base imponible puede llevar a conclusiones diferentes, según si la operación se analiza desde la perspectiva del repercutidor (normalmente será a la baja y le beneficia) o si la operación se analiza desde la perspectiva del repercutido (normalmente se tratará de una rectificación de deducciones a la baja, lo que supone un mayor ingreso o un menor derecho de crédito y le perjudica).

## 2. REALIZACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR EL SUJETO PASIVO (ART. 89 LIVA). ASPECTOS PROCEDIMENTALES

El sujeto pasivo repercutió en su momento una cuota de IVA sobre una base imponible determinada o bien emitió una factura sin repercusión de IVA o con un tipo incorrecto.

En el momento que considera que dicha base imponible y cuota de IVA fue indebidamente determinada o concurre alguno de los presupuestos de hecho habilitantes de la modificación que regula el artículo 80 de la LIVA, o considera procedente la repercusión del IVA o la aplicación de un tipo impositivo diferente al inicialmente aplicado, el reclamante debe proceder a la rectificación oportuna.

La Resolución de 8 de noviembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (rec. 00-00789-2010) señala que si bien la consignación de un destinatario erróneo en la factura no está prevista como causa de rectificación de la misma, cabe incluirlo dentro de la previsión del artículo 13.1 del Real Decreto 1496/2003, porque el contenido de la factura es erróneo. Es decir, no existe una enumeración cerrada de supuestos de rectificación de facturas o de bases.

Rectificación que podrá ser de la base imponible y de la cuota (por ejemplo, operación que queda sin efecto) o simplemente de la cuota (por ejemplo, operación impagada).

Esta rectificación podrá ser al alza (porque la base imponible fue determinada inicialmente por un valor inferior al procedente) o a la baja (por minoración de la base o de la cuota por ser aplicable a la operación un tipo impositivo inferior al aplicado inicialmente).

En líneas generales, la realización de la modificación de la base exige el cumplimiento de unos requisitos formales (emisión de factura rectificativa), su comunicación al destinatario, el ejercicio de la opción del artículo 89.Cinco de la LIVA, y, en su caso, la inclusión de la operación en la correspondiente declaración-liquidación.

### 2.1. LIMITACIONES SUBJETIVAS A LA RECTIFICACIÓN DE BASES IMPONIBLES

La Resolución de 27 de junio de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de La Rioja (rec. 26-00858-2011) analiza un caso en que los cónyuges emiten facturas por obras de construcción al tipo reducido. La Inspección regulariza considerando que la esposa no es realmente empresaria y que procedía la aplicación del tipo general de IVA. Tras la regularización la esposa emite facturas rectificando las ya emitidas y el destinatario se opone a la repercusión alegando que no era empresaria, por lo que no puede emitir facturas rectificativas. El tribunal señala que el artículo 89 de la LIVA solo concede la facultad de emitir facturas rectificativas a los sujetos pasivos del impuesto. Y el marido no puede emitir facturas rectificativas de facturas que no ha emitido, ni puede emitir facturas nuevas que sustituyan a las emitidas por la esposa por haber transcurrido el plazo de un año desde la fecha del devengo.

## 2.2. OBLIGACIÓN DE INGRESO DE LA CUOTA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDA EN EL CASO DE MODIFICACIÓN AL ALZA DE LA BASE IMPONIBLE O DE LA CUOTA

Tal vez este sea el caso más sencillo. La base imponible inicial se determinó incorrectamente y se modifica incrementando su importe y la cuota repercutida. O bien, fue la cuota la fijada incorrectamente y se determina un nuevo importe de la cuota, superior al inicial.

En el caso de que la modificación de la base imponible sea al alza, el sujeto pasivo debe declarar el incremento de base y su correspondiente cuota. Si la rectificación al alza fue de la cuota, solo debe declararse el incremento de la cuota. La Resolución de 27 de septiembre de 2010 del TEAR de Madrid (rec. 28-06604-2007) señala que en estos casos no es necesaria la presentación de una declaración complementaria de la del periodo en que se devengó la operación, sino que la modificación puede incluirse en la declaración-liquidación del periodo en que se produce la modificación de la base.

Criterio lógico, pues cuando se produce la modificación de la base imponible, la misma debe incluirse en la declaración-liquidación del periodo de la modificación. Cuestión distinta es que se aprecie fraude en la determinación inicial de la base, lo que podría determinar la imputación de la modificación al momento inicial de la operación.

### 2.2.1. Recargo por presentación fuera de plazo

Las Resoluciones de 14 de marzo de 2013 (rec. 00-04545-2010) y 18 de abril de 2013 (rec. 00-04900-2010) del TEAC indican que el artículo 89.Cinco de la LIVA regula expresamente una especialidad de recargo frente al régimen general de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT). La especialidad consiste en que se excluye la aplicación del sistema de recargos cuando la rectificación de base se fundamente en las causas de modificación del artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de Derecho. No se justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión del impuesto. Por último, advierte el TEAC que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en el artículo 27 de la LGT.

## 2.3. SOBRE LA OBLIGACIÓN DE INGRESO DE LA CUOTA DE IVA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDA

La Resolución de 22 de abril de 2015 (rec. 00-07547-2012) o la de 22 de septiembre de 2015 (rec. 00-05328-2012) del TEAC cambian el criterio anterior y señalan que no existe obligación de ingresar una cuota de IVA indebidamente repercutida aunque se mencione en documento o

factura. Su fundamento es que dicha obligación de ingreso está prevista en la directiva comunitaria, pero no en el derecho interno español, por lo que la prohibición del efecto directo vertical de la directiva en perjuicio de los particulares excluye su aplicación en el ordenamiento español.

Entendemos que esta doctrina es aplicable también en el caso de que el IVA indebidamente repercutido sea consecuencia de una factura rectificativa. Por ejemplo, se produce una transmisión de un patrimonio empresarial y se emite factura sin repercusión de IVA, aplicando el supuesto de no sujeción del artículo 7 de la LIVA. Si se produce una rectificación de la operación y se emite una factura rectificativa con repercusión de IVA, no existe obligación de ingreso de una cuota de IVA indebidamente repercutida, si sigue siendo de aplicación el supuesto de no sujeción aplicado inicialmente.

#### 2.4. PLAZO PARA LA REPERCUSIÓN DEL IVA AL DESTINATARIO EN CASO DE MODIFICACIÓN DE LA BASE O DE LA REPERCUSIÓN

La Resolución de 24 de febrero de 2009 del TEAC (rec. 00-02399-2006), confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2013 (rec. 5261/2011), aborda un supuesto de compraventa de inmuebles por la que no se emite factura por los vendedores. Los vendedores no repercuten IVA pero su situación tributaria es regularizada por acta de inspección considerando procedente la aplicación del IVA.

Como consecuencia de la regularización se emiten las facturas por los vendedores, pero el destinatario no acepta la repercusión. Considera el TEAC que si en el momento del devengo no se ha repercutido el IVA, se pierde el derecho a la repercusión por el transcurso del plazo de un año (art. 88 LIVA), por lo que no cabe la rectificación de las cuotas repercutidas y, además, en este caso, no se ha acreditado que en el momento de la operación se haya expedido factura alguna (aunque fuera sin repercusión de IVA), por lo que no cabe su rectificación en el plazo de cuatro años, sin que la escritura pública haga las veces de documento equivalente a la factura, pues el vendedor era empresario o profesional.

En este mismo sentido, la Resolución de 9 de junio de 2009 (rec. 00-01551-2007) y la Resolución de 8 de noviembre de 2011 (rec. 00-00789-2010) del TEAC entienden que si se ha procedido a la repercusión del IVA en el plazo de un año del artículo 88 de la LIVA es posible rectificar las cuotas repercutidas en los casos legalmente previstos en el plazo máximo de cuatro años desde el devengo desde el que se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 89 de la LIVA y se admite la posibilidad de rectificar y repercutir el IVA pese a no haberlo hecho en el momento inicial siempre que se hubiese expedido la correspondiente factura de la operación.

Sobre el plazo de cuatro años, la Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (rec. 53-00226-2008) aborda un caso en que un sujeto pasivo impugna una declaración-liquidación alegando que en el primer trimestre de 2003 repercutió y declaró unas cuotas de IVA que no eran procedentes. Observa el tribunal que el interesado no rectificó las facturas emitidas y no

se las notificó al destinatario, pese a los efectos que sobre la deducción de cuotas puede tener la rectificación y por la posibilidad de recurrir si no está conforme con la rectificación. Señala la resolución que se establece un plazo de cuatro años computados desde la fecha del devengo para efectuar la rectificación, plazo lógico pues la rectificación tiene efectos rectificativos en las deducciones del destinatario y la seguridad jurídica del repercutido solo admite considerar que la rectificación se tiene que efectuar en el plazo de los cuatro años siguientes al devengo.

La Resolución de 25 de enero de 2011 del TEAC (rec. 00-08041-2008) apunta un caso de un sujeto pasivo de IVA en régimen especial de agricultura, ganadería y pesca que ha percibido indebidamente (ya que debía tributar en régimen general) compensaciones agrícolas. Señala el tribunal que el sujeto pasivo tiene obligación de reintegro a la Hacienda Pública de las compensaciones indebidamente recibidas, pero tiene derecho a la repercusión a sus clientes de las cuotas de IVA que eran procedentes, mediante la emisión de facturas que el tribunal califica como rectificativas. Señala el tribunal que esta repercusión es posible en tanto no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo, que las actuaciones inspectoras al respecto interrumpen este plazo desde el inicio de las mismas y hasta la firmeza de las liquidaciones. Finalmente, señala esta resolución que la conducta del sujeto pasivo no debe ser constitutiva de infracción tributaria.

La Resolución de 17 de noviembre de 2015 del TEAC (rec. 00-02137-2013) rectifica el criterio anterior en lo que se refiere a la exigencia de firmeza de las liquidaciones administrativas. Por dos motivos: primero, porque los artículos 88 y 89 de la LIVA no contienen norma alguna que supediten la rectificación y repercusión a la exigencia de firmeza de las liquidaciones que recogen la falta de repercusión. En segundo lugar, porque las liquidaciones administrativas constituyen un acto administrativo investido de las notas de ejecutividad, presunción de validez y eficacia propia de los actos administrativos.

La Resolución de 24 de abril de 2012 del TEAC (rec. 00-04385-2010) aborda un caso de expropiación forzosa sin repercusión del IVA, regularización con exigencia de IVA al expropiado y repercusión a la Administración expropiante, alegando esta el transcurso de un plazo superior a cuatro años desde el devengo. La resolución señala que el artículo 88 de la LIVA establece un plazo de caducidad de un año desde la fecha del devengo para la repercusión del IVA, pero que el artículo 89 de la LIVA determina un plazo de cuatro años que es aplicable aunque no se haya repercutido cuota alguna, siempre que se haya emitido la factura.

La cuestión es que la resolución señala que «en cuanto a este plazo de cuatro años hay que tener en cuenta como sostiene la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de diciembre de 2011 (rec. N° 591/2010), apoyándose en lo que dispone el artículo 100 de la LIVA en cuanto a la caducidad del derecho a la deducción en los casos de controversia sobre su procedencia, que la finalidad de la suspensión prevista en este precepto es plenamente aplicable al supuesto del artículo 89, en el sentido en que de existir controversia sobre la deducción y durar esta más de cuatro años, aun obteniendo la satisfacción de la pretensión del interesado, será inviable por aplicación del plazo de cuatro años. Igualmente, si como es el caso existe controversia sobre la procedencia de la exención, y resuelta esta, sobre la procedencia o no de la repercusión, la misma sería inviable por

haber transcurrido el referido plazo. Afirmar que el derecho a repercutir se extingue a los cuatro años sin que el plazo en cuestión pueda ser suspendido cuando existe una controversia jurídica, es tanto como hacer depender la efectividad de un derecho de la duración de un litigio o un procedimiento administrativo, por cuestiones ajenas a la voluntad del interesado, cuando tal efecto extintivo solo viene reconocido, y ello por la pasividad del posible titular del derecho a interés legítimo, por la prescripción. Hemos de concluir que el derecho a repercutir queda en suspenso en tanto dure la controversia jurídica, a salvo, naturalmente de la prescripción.

En este caso ha existido una controversia jurídica sobre la sujeción de la operación al impuesto, que fue inicialmente negada por el ayuntamiento, afirmada después por la Inspección de Hacienda en un expediente sin sanción y definitivamente resuelta en vía judicial con la firmeza de las sentencias citadas de la Audiencia Nacional. El plazo para la rectificación ha estado pues suspendido durante ese tiempo. Y ha existido factura, expediente antes de la firmeza de esas sentencias e inmediata a las Actas de Inspección. Por lo que ningún descuido cabe imputar a los interesados».

La Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-03868-2013) señala un supuesto en que la resolución de una compraventa es confirmada por sentencia del Tribunal Supremo y tras solicitar la rectificación de la autoliquidación la misma es denegada aduciendo la prescripción. No se admite por el TEAC la prescripción pues el derecho a la rectificación surge con la circunstancia que determina la modificación de la base imponible, sin que pueda considerarse que el plazo de rectificación nace con el devengo de la operación que es resuelta.

## 2.5. OBLIGACIÓN DE REINTEGRO AL DESTINATARIO DE LAS CUOTAS DE IVA RECTIFICADAS

Partimos del supuesto de minoración de la base imponible y, por ende, de la cuota repercutida. Sobre esta cuestión, la Resolución de 20 de septiembre de 2012 del TEAC (rec. 00-03223-2010) apunta que la ley no supedita la rectificación efectuada al reintegro previo de las cuotas al destinatario de la operación, cuestión que se deriva de la relación jurídico-tributaria entre los particulares y que, en caso de incumplimiento por parte del reclamante de la obligación de reintegro de la cuota, deberá exigírsela el destinatario por los procedimientos legales establecidos para ello.

La Resolución de 21 de mayo de 2015 del TEAC (rec. 00-06076-2013) se limita a añadir que la LIVA no exige que el reintegro se produzca con anterioridad a la modificación de la base imponible o a la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, solo dice que el repercutidor debe entregar esas cantidades al repercutido.

La Resolución de 25 de septiembre de 2013 del TEAR de Valencia (rec. 12-04005-2012) señala que la procedencia de la rectificación de cuotas no se condiciona al reintegro de las mismas a quien las soportó. Y ello sin perjuicio de las acciones civiles que puedan corresponder al destinatario de la operación resuelta para obtener del sujeto pasivo el reintegro de las cantidades que pagó.

La Resolución de 29 de enero de 2016 del TEAR de Murcia (rec. 30-00375-2013) indica que la obligación de reintegro no se configura como una condición necesaria para que proceda la rectificación, sino que es una consecuencia de la rectificación.

La Sentencia de 22 de septiembre de 2016 de la Audiencia Nacional (rec. 0000559/2015) determina que «la obligación de reintegro de las cuotas repercutidas en exceso es consecuencia de la alteración de la base imponible y de su consiguiente modificación, que se documenta a través de la factura rectificativa, pero no resulta, en modo alguno, condición o presupuesto necesario para la validez de esta».

En nuestra opinión, esta es la visión de la cuestión desde el punto de vista del destinatario de la operación y de la relación jurídica entre particulares. El destinatario no puede condicionar la rectificación de las deducciones a la obtención del reintegro de la cuota repercutida en exceso. El destinatario una vez que recibe la factura rectificativa, aunque no perciba la cuota repercutida en exceso, debe rectificar sus deducciones.

¿Es este criterio válido cuando lo que se hace valer es la rectificación de bases y cuotas repercutidas por el sujeto pasivo minorando la base imponible declarada, es decir, cuando lo que se enjuicia es la validez de la modificación de la base imponible?

La Resolución de 26 de junio de 2013 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00357-2011) considera que la obligación de rectificar la deducción por el sujeto pasivo que recibe la factura rectificativa y es destinatario de la rectificación es una obligación que se enmarca dentro de las obligaciones materiales que al sujeto pasivo impone la normativa del IVA y que su cumplimiento es independiente de la obligación de reintegro, que se encuadra entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares.

La Resolución de 30 de mayo de 2014 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00814-2012) señala que la obligación de reintegro de las cuotas tributarias se enmarca entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares, por lo que es una actuación revisable en vía económico-administrativa.

La Resolución de 29 de enero de 2013 del TEAR de Murcia (rec. 30-00375-2013) establece que la obligación de reintegro del importe de las cuotas repercutidas en exceso no se configura como una condición necesaria para que proceda la rectificación, sino más bien como una consecuencia.

La Sentencia de 18 de julio de 2013 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (rec. 847/2011) apunta que la segunda opción del artículo 89.Cinco de la LIVA exige el desembolso de la correspondiente cantidad por parte del sujeto pasivo, lo que en el caso de la sentencia no se ha justificado.

La Resolución de 6 de junio de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-05048-2013) determina que en el supuesto de modificación de la base imponible, el artículo 89.Cinco de la LIVA establece dos posibilidades de actuación en caso de minoración de las cuotas repercutidas. La primera

es solicitar la devolución de ingresos indebidos, siendo el beneficiario de la misma la persona que soportó la carga tributaria como destinatario de las operaciones. La segunda posibilidad es incluir las operaciones rectificativas en sus declaraciones, por lo que esta declaración será por un importe inferior a ingresar o superior a devolver de lo que hubiera sido su declaración sin incluir las rectificaciones. Esta actuación determina el traspaso de las cuotas inicialmente repercutidas (rectificadas) al patrimonio del sujeto pasivo. Por ello, el artículo 89.Cinco b) de la LIVA exige que el sujeto pasivo reintegre las cuotas al destinatario de la operación que es quien ha soportado las cuotas y al que se le deben devolver. Por tanto, el reintegro de las cuotas es una exigencia del artículo 89.Cinco b) de la LIVA para que el reclamante pueda optar por la aplicación de la norma, pero no es una exigencia para la rectificación de las bases imponibles. Termina la resolución señalando que «porque de no exigir este reintegro lo que sucedería es que las cuotas que se encontraban en el Tesoro Público no pasan a quien las ha soportado (el destinatario de la operación), sino al sujeto pasivo, que es un mero intermediario entre el Tesoro y el destinatario. Evidentemente, la Ley del IVA ha de velar por los intereses del repercutido, que tiene la obligación de soportar la repercusión».

A nuestro juicio, cuando el sujeto pasivo pretende hacer valer ante la Administración tributaria una modificación de la base imponible a la baja a través de la opción del artículo 89.Cinco b) de la LIVA, debe acreditar el reintegro de la cuota al destinatario, pues tal reintegro es un presupuesto de la rectificación tal y como exige el artículo 89.Cinco b) de la LIVA. Cuando es el destinatario al que se le rectifican las deducciones, la falta de reintegro de las cuotas rectificadas no es oponible a la Hacienda Pública. Es decir, debe rectificarse la deducción de cuotas haya o no obtenido el reintegro de las mismas del sujeto pasivo. Y la omisión del reintegro es una actuación reclamable en vía económico-administrativa.

Y cuando no efectúe el reintegro al destinatario no podrá optar por el procedimiento del artículo 89.Cinco b) de la LIVA sino que debe iniciar necesariamente el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 89.Cinco a) de la LIVA.

### 2.5.1. Formas de obtención del reintegro

La Resolución de 27 de febrero de 2013 del TEAR de Andalucía (rec. 11-01589-2011) apunta que el artículo 89.Cinco de la LIVA exige el reintegro de las cuotas al destinatario de las operaciones, pero que si no puede reintegrarse dicho importe, por la situación financiera, debe señalarse que el importe de la devolución que resulta de la rectificación se destina al pago de la deuda que nace para el destinatario como consecuencia de la rectificación de deducciones.

El supuesto analizado es una dación en pago con repercusión de IVA a una empresa vinculada. Del IVA se solicita y obtiene aplazamiento. El destinatario de la operación obtiene la devolución de la cuota soportada. Las dos empresas presentan concurso con lo que la deuda del aplazamiento es concursal. La Administración concursal consigue la rescisión de la dación en pago lo que se traduce en una modificación de la base imponible. La sociedad transmitente declara la minoración de la base imponible y solicita la devolución (no concursal) y la sociedad des-

tinataria presenta una declaración reconociendo la deuda por la minoración de las deducciones. De perfeccionarse la operación cada sociedad habría percibido la devolución de la cuota y tendrá una deuda a favor de la Hacienda Pública.

La resolución aprecia una situación de fraude o cercana al fraude y exige como requisito de la rectificación el reintegro de la cuota, que se puede sustituir por el ofrecimiento de la devolución para el pago de la deuda nacida de la rectificación de deducciones consecuencia de la rectificación de bases.

Contra esta resolución del TEAR de Andalucía se interpuso recurso de alzada ante el TEAC (rec. 00-03660-2013) cuya resolución comentaremos en el epígrafe 2.6.

Por su parte, la ya citada Resolución de 6 de junio de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-05048-2013) aborda un supuesto en que la oficina gestora deniega la admisión de una modificación de base imponible alegando la falta de reintegro al destinatario de la cuota de la operación. Lo que nos parece correcto en principio.

Lo que sucede, señala el tribunal, es que en el expediente constan dos documentos en los que se acuerda la rescisión de los contratos, lo que implica que los destinatarios saben que las cuotas de IVA se les deben devolver. En los documentos se efectúa un reconocimiento de deuda y se pacta una indemnización por retraso en el pago. Al pactarse un aplazamiento del reintegro, debe considerarse cumplida la exigencia del reintegro a los efectos del artículo 89.Cinco b) de la LIVA. Destaca el tribunal que «con el aplazamiento de pago el repercutido está consintiendo el traspaso de cuotas [...], por lo que no es necesaria la tutela de la Administración sobre la obligación de reintegro de la cuota de IVA, pues el repercutido sabiendo que tiene derecho a la misma ha aplazado su cobro».

En este caso, la oficina gestora analiza la cuestión del reembolso de la cuota y llega a la conclusión de que no se ha producido, lo que provoca el efecto de inadmitir la modificación de la base imponible.

Por tanto, en este caso no es aplicable el criterio de la Resolución de 16 de septiembre de 2014 del TEAC (rec. 00-01602-2012) que considera que no es competencia de los tribunales económico-administrativos entrar a conocer de los pactos, condiciones, cláusulas contractuales que hayan establecido los particulares, ya que dicha doctrina se determina en relación con la impugnación de las actuaciones entre particulares derivada de la repercusión y su rectificación y no al conocer actuaciones administrativas, como sucede en este caso, en que se practica una liquidación al no admitir una modificación de la base imponible declarada.

## 2.6. OBLIGACIÓN DE INGRESO DEL IVA REPERCUTIDO Y MODIFICADO POSTERIORMENTE A LA BAJA

La Resolución de 18 de junio de 2015 del TEAC (rec. 00-03660-2013) reconoce que es cierto que el artículo 89 de la LIVA no exige que el IVA se encuentre ingresado para proceder

a la rectificación, pero en un caso en que tratándose de una operación vinculada, estando ambas sociedades en concurso, y el IVA repercutido no fue ingresado si es necesario que dicho ingreso sea al menos exigible por parte de la Hacienda Pública.

Por tanto, *a contrario sensu*, en un caso de sociedades no vinculadas, que no se encuentran en concurso, la falta de declaración o ingreso de la cuota repercutida no impide la rectificación de la misma. La enmienda conducirá a la rectificación de deducciones en el destinatario si se han deducido las cuotas no declaradas ni ingresadas.

La cuestión que no se resuelve es la de las consecuencias para el repercutidor. ¿Puede la Administración tributaria liquidar al repercutidor la cuota repercutida en su día y que ahora es objeto de modificación? ¿O la modificación extingue *ab initio* la obligación de ingreso? ¿O debe limitarse a exigir intereses de demora por el periodo en que debió ingresarse la cuota y la fecha de la rectificación?

## 2.7. FORMALIDADES. FACTURA RECTIFICATIVA

La modificación de la base imponible necesita de la emisión de un documento que plasme la operación. Este documento es la factura rectificativa que, mencionando la factura o facturas rectificadas, hace constar las circunstancias de la modificación.

La factura rectificativa está regulada en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

La Resolución de 12 de mayo de 2004 del TEAC (rec. 00-00076-2001) señala que la minoración de la cuota por anulación de venta en escritura pública está condicionada a la emisión de factura rectificativa, sin la cual no cabe reducir la base imponible ni minorar la cuota repercutida.

La Resolución de 17 de septiembre de 2014 del TEAR de Valencia (rec. 46-00944-2013) establece que la emisión de una factura rectificativa incompleta (no se menciona la factura rectificada) es suplida por la escritura pública que recoge la resolución del contrato que origina la emisión de la factura rectificativa.

Lo importante es que la documentación aportada permita el ejercicio de la función de control por la Administración tributaria. En este caso, que el destinatario rectifique las deducciones (si es el caso) o que se pueda practicar liquidación recogiendo las rectificaciones que origina la resolución del contrato.

### 2.7.1. Impugnación

La citada Resolución de 24 de febrero de 2009 del TEAC analiza un caso de negativa a la repercusión, como acto tributario reclamable.

Por tanto, son actos tributarios reclamables tanto la repercusión tributaria que se efectúa como consecuencia de un supuesto de modificación de bases imponibles como la negativa a aceptar la repercusión.

### 2.7.2. Envío de la factura rectificativa

Tras la modificación del RIVA, la cuestión ha quedado clarificada. El sujeto pasivo que desee rectificar sus bases declaradas (minorando el IVA a ingresar u obteniendo un derecho de crédito derivado de la modificación de la base) debe justificar el envío de la factura rectificativa al destinatario.

Antes de esta modificación reglamentaria los pronunciamientos fueron variados como vamos a ver. Y eran variados según el acto que se enjuiciara, bien la modificación de la base imponible en el sujeto pasivo, bien la rectificación de deducciones en el destinatario.

Por ejemplo, la Resolución de 19 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10964-2011) en el enjuiciamiento de una rectificación de deducciones señala que no cabe practicarla si la Administración no prueba la remisión de la factura por el sujeto pasivo al destinatario.

Si lo enjuiciado es la modificación de bases imponibles por el sujeto pasivo, la Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (rec. 41-06456-2011) apunta que la mera afirmación del sujeto pasivo que modifica la base imponible de que ha remitido la factura al destinatario es suficiente para considerar cumplida con la obligación de remisión de la factura rectificativa, salvo que se pruebe que se haya pactado entre el concursado y el proveedor un método que permita dejar fehaciencia de la entrega de la documentación mercantil, por lo que la mera negativa de la recepción por el destinatario no surte efecto alguno.

Esto parece lógico, si cuando se envió la factura original se hizo por correo ordinario (y el destinatario se la dedujo sin haber dejado rastro de la recepción, pues bien pudo deducir el IVA sin factura), la factura rectificativa debe seguir el mismo tratamiento (que se ha enviado sin dejar constancia).

### 2.7.3. Registro

La Resolución de 2 de febrero de 2012 del TEAR de Galicia (rec. 32-00030-2010) aborda un supuesto en que no se admite por la oficina gestora al sujeto pasivo la minoración de las bases imponibles realizadas al considerar que el registro de las mismas en el libro registro de facturas expedidas no recoge el dato de «naturaleza de la operación». Se anula la liquidación, ya que no consta el precepto legal o reglamentario en el que aparezca el registro de forma reglamentaria de las facturas rectificativas como requisito previo para el ejercicio del derecho a la modificación de la base imponible. Y no resulta proporcionado, a juicio del tribunal, denegar el ejercicio de un derecho sustantivo como es el derecho a la modificación de la base imponible, cuando la rectifi-

cación de las facturas está debidamente justificada y las facturas rectificativas reúnen todos los requisitos formales exigibles y están registradas en el libro registro de facturas emitidas, aunque las mismas no estén anotadas por separado y no reflejen la «naturaleza de la operación».

## 2.8. LIMITACIONES AL DERECHO DE REPERCUTIR

El artículo 89.Tres de la LIVA regula una serie de supuestos en los que no es posible la rectificación de facturas con repercusión de cuotas de IVA.

El segundo de los mismos (actualmente modificado por contravenir la normativa comunitaria) era la imposibilidad de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas «cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de este sea constitutiva de infracción tributaria».

La Resolución de 27 de marzo de 2012 del TEAR de Valencia (rec. 48-08936-2010) recoge un caso en que la Inspección pone de manifiesto la existencia de cuotas devengadas con ocasión de adquisiciones intracomunitarias de bienes y luego se deniega el derecho a deducir dichas cuotas. El tribunal considera que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no existe repercusión alguna de IVA y no encuentra fundamento a la limitación del derecho a deducir basada en la imposibilidad de rectificar la repercusión realizada pues no existe tal repercusión ni rectificación.

La Resolución de 27 de septiembre de 2016 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10533-2013) entiende que la modificación del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, debe tener efectos retroactivos. El fundamento es que la normativa derogada era contraria al derecho comunitario y tenía carácter sancionador. O sea, entiende el tribunal, que no es suficiente la imposición de una sanción para perder el derecho a repercutir, sino que debe acreditarse, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo participaba en un fraude o sabía o debía saber que formaba parte de un fraude. Esta resolución se apoya en la Sentencia de 17 de septiembre de 2014 de la Audiencia Nacional (rec. 826/2009).

## 2.9. OPCIONES DEL ARTÍCULO 89.CINCO DE LA LIVA

La Resolución de 24 de mayo de 2011 del TEAC (rec. 00-01424-2009) señala que el procedimiento a seguir tras la modificación será el que proceda en función de la naturaleza del ingreso o repercusión. Así, distingue que en el supuesto de que se trata de un ingreso indebido por incorrecta aplicación de las normas procederá el previsto en la letra a) (devolución de ingresos indebidos), mientras que en los demás casos se aplicará el procedimiento previsto en la letra b) (regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores).

La citada Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (rec. 53-00228-2008) determina que el presupuesto de la opción por la devolución de los ingresos indebidos es la rectificación de las facturas en las que se repercutió el IVA. Si no hay prueba de la rectificación, no procede devolución alguna.

La Resolución de 28 de febrero de 2011 del TEAR de Galicia (rec. 15-03572-2010) precisa que «si la naturaleza del ingreso realizado en la autoliquidación originaria es la de un ingreso indebido (como es el caso de cuotas repercutidas improcedentemente) el obligado tributario podrá optar por la aplicación de ambas vías previstas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero (si bien el sujeto legitimado para obtener la devolución debe ser el destinatario de la operación).

En los restantes supuestos, como sería el caso de que las cuotas del impuesto sobre el valor añadido están correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta a dicho tributo, aunque posteriormente deban ser devueltas por haber quedado sin efecto las operaciones, la empresa vendedora deberá rectificar la repercusión efectuada y regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación».

La Resolución de 27 de marzo de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-14102-2012) dispone que el artículo 89.Cinco de la LIVA no recoge la posibilidad de que en un caso de modificación de la base imponible se pueda impugnar la declaración-liquidación del periodo en que se declaró la operación rectificada, ya que dicha declaración fue correcta.

La Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-02459-2013) establece que en los supuestos de descuentos de laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud las rectificaciones no tienen la consideración de ingresos indebidos, sino que debe aplicarse el artículo 89.Cinco b) de la LIVA.

### 2.9.1. Devolución de ingresos indebidos

La Resolución de 30 de septiembre de 2011 del TEAR de Valencia (rec. 48-04762-2010) recoge un supuesto de repercusión indebida de IVA, ya que era aplicable una exención. La Administración excluye la deducción de esta cuota de IVA por el destinatario de la operación. Solicitada la devolución de ingresos indebidos, la Administración la deniega por considerar que procede la rectificación de la repercusión.

El tribunal desestima la fundamentación de la desestimación –interpretación totalmente carente de apoyo legal– y considera que la opción del artículo 89.Cinco de la LIVA se puede ejercitar por el obligado a soportar la repercusión, que es beneficiario de la devolución de ingresos indebidos o de la rectificación. Por la resolución económico-administrativa se reconoce el derecho a la devolución solicitada por quien soportó indebidamente la repercusión.

No cabe duda de que la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos corresponde tanto al sujeto pasivo como al repercutido (art. 14 del RD 520/2005).

La Resolución de 22 de mayo de 2014 del TEAC (rec. 00-02474-2011) establece un supuesto en el que ha quedado acreditado que el sujeto pasivo expidió factura, repercutiendo el IVA y procediendo a su ingreso, pero la factura no fue admitida por el destinatario. O sea, que la repercusión no fue efectiva en relación con el destinatario obligado a soportar la repercusión, no tuvo efecto por cuanto rechazó dicha repercusión, no aceptando la factura e iniciando un proceso judicial en relación con la determinación del precio del contrato. Es decir, el destinatario no soportó la cuota repercutida, por lo que no es aplicable el apartado c) del artículo 14.2 del Reglamento de revisión, pero sí el apartado a), y el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente ingresado.

La Resolución de 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03923-2013) en un supuesto de devolución de ingresos indebidos señala que como se trata de la devolución de cuotas que no se han soportado efectivamente por el destinatario de las facturas, pues no las ha abonado y por ello se rectifican, la devolución debe efectuarse al reclamante, que ha soportado con su patrimonio el ingreso de las cuotas repercutidas y no cobradas.

La Resolución de 29 de junio de 2015 del TEAR de Murcia (rec. 30-00417-2014) aborda el caso de una persona física que repercute IVA a un ente público por la prestación de servicios. Una vez declarado judicialmente que dichos servicios tenían naturaleza laboral, la persona física puede solicitar la devolución del IVA indebidamente ingresado, pero la devolución debe reconocerse al repercutido, con independencia de que considere la persona física que la cuota de IVA formaba parte de su salario, pudiendo recobrarlo por otra vía, pero no por devolución de IVA que le corresponde al repercutido.

## 2.9.2. Impugnación de la autoliquidación

La Resolución de 13 de noviembre de 2014 del TEAR de Cataluña (rec. 43-00711-2011) acomete un supuesto de permuta inmobiliaria con IVA devengado, pero la operación queda sin efecto por incumplimiento del plazo de ejecución de garantías. El tribunal considera que el destinatario está legitimado para iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación del repercutidor, aplicando los principios de neutralidad y prohibición del enriquecimiento injusto.

## 2.9.3. No aplicación

En el caso de la Resolución de 17 de marzo de 2015 del TEAC (rec. 00-03551-2012) se indica que el procedimiento para la corrección de un error consistente en haber declarado cuotas de forma duplicada es el procedimiento de impugnación o rectificación de autoliquidaciones, con devolución, en su caso, de ingresos indebidos. No es aplicable el procedimiento del artículo 89.Cinco b) de la LIVA, pues no se trata de rectificación de errores de repercusión o de supuestos de modificación de bases imponibles.

#### 2.9.4. Aplicación

La Resolución de 27 de abril de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-09102-2012) señala que en un caso en que procede el reconocimiento del tipo superreducido en la adquisición de un vehículo, y dado que se aplicó el tipo general en la venta, debe procederse a la rectificación de las cuotas indebidamente repercutidas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA.

#### 2.9.5. Devolución de ingresos indebidos y reintegro

La Resolución de 27 de noviembre de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03644-2013) indica que el reclamante, tras una rectificación de base imponible, ha solicitado la devolución de ingresos indebidos, afirmando que ha reintegrado las cuotas al destinatario. El tribunal entiende que la oficina gestora debió dar trámite de audiencia al destinatario, a fin de que confirme o niegue la percepción de la cuota rectificadora.

#### 2.9.6. Rectificación mal efectuada

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08511-2013) aborda un supuesto en que un sujeto pasivo emite una factura a un destinatario B. Posteriormente, solicita la rectificación de la declaración en la que incluyó la operación alegando que en realidad no había prestado servicio alguno a B. El tribunal observa que la rectificación se ha efectuado a nombre de C. La explicación del reclamante es que C ha adquirido el inmueble en el que supuestamente se habrían prestado los servicios facturados. El tribunal aplica lo dispuesto en el artículo 17 de la LGT sobre eficacia de los pactos entre particulares, por lo que la subrogación de C en los derechos de B sobre un inmueble no tiene eficacia tributaria alguna. Señala el tribunal que el sujeto pasivo ha creado un título de deducción para B, por lo que debe corregirse dicha situación, lo que no ha sucedido. Y tampoco se ha probado que C haya rectificado sus deducciones con una factura rectificativa mal confeccionada, pues no se puede rectificar lo que no existe. Por último, el tribunal excluye la posibilidad de que exista enriquecimiento injusto pues no puede existir cuando hay una conducta contraria a Derecho por el reclamante al rectificar de forma errónea una factura, cambiando al destinatario.

#### 2.9.7. Cambio de opción y prescripción

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08661-2013) analiza un supuesto en el que al reclamante se le deniega la devolución de cuotas rectificadas por prescripción. En el caso analizado el reclamante presentó una declaración-liquidación consignando unas modificaciones de base imponible. Requerida la justificación de las operaciones no se aportó por lo que se practicó liquidación provisional excluyendo las modificaciones de la base imponible. El reclamante solicita la devolución de ingresos indebidos.

El tribunal señala que el artículo 89.Cinco de la LIVA establece una opción a la que es aplicable lo dispuesto en el artículo 119.Tres de la LGT sobre la imposibilidad de rectificar el resultado del ejercicio de la opción.

Pero, además, señala el tribunal que la actuación de incluir las facturas rectificativas en la declaración-liquidación (a la que se practicó la liquidación provisional excluyendo las modificaciones de base) no es un acto interruptivo de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, pues no es un acto fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución tributaria. Además, la autoliquidación no identifica las cuotas a devolver.

Por último, establece que de acceder a lo solicitado la Administración habría perdido la posibilidad de actuar, en su caso, contra el destinatario, que consolidaría la deducción de las cuotas rectificadas.

### **2.9.8. Ejercicio de acción judicial y opción por la devolución de ingresos indebidos**

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 21-00372-2014) apunta un caso en que el reclamante ha iniciado acciones judiciales contra un vendedor de edificaciones por incumplimiento, demandando la devolución de las cuotas que considera indebidamente repercutidas.

El tribunal expone que se desconoce si las cuotas fueron o no declaradas por el repercutidor. Si hubieran sido declaradas podrá obtener la devolución, pero como ha iniciado un procedimiento judicial para obtener la devolución, hay que evitar una doble devolución, por lo que no accede a la pretensión de devolución.

A nuestro juicio, con carácter general, si resulta que las cuotas cuya devolución se pretende no han sido declaradas y continúan en poder del repercutidor, las acciones para obtener el reintegro deben dirigirse contra el detentador de las cuotas, no siendo procedente devolver cuotas que no han sido ni ingresadas ni declaradas.

### **2.10. PERIODO DE DECLARACIÓN DE LAS MODIFICACIONES O RECTIFICACIONES**

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-09289-2013) analiza el caso de un sujeto pasivo que declara una modificación de base imponible y la oficina gestora la deniega aplicando la norma del artículo 89.Cinco de la LIVA que establece que «en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas». El tribunal anula la liquidación provisional al no haberse acreditado que las facturas rectificativas se

originen en una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, por lo que la norma no es de aplicación.

### **3. EFECTOS EN EL DESTINATARIO: OPOSICIÓN A LA MODIFICACIÓN DE BASES. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES (ART. 114 LIVA). CAMBIO DE ACREEDOR. INCREMENTO DEL IVA DEDUCIBLE**

#### **3.1. CONSIDERACIONES GENERALES**

Respecto de los supuestos de modificación de la base imponible, no siempre los efectos para el destinatario de la operación son los mismos.

En algunos supuestos, la modificación de la base imponible se puede limitar a la extinción de la obligación de pago del destinatario (por ejemplo, cuando la operación queda sin efecto por rescisión –art. 80.Uno LIVA– sin haber efectuado con anterioridad el pago), a la extinción de la obligación de pago de la cuota (por ejemplo, por haber sido mal repercutida al no aplicarse una exención) o puede nacer un derecho de crédito del destinatario frente al sujeto pasivo (en el primer caso cuando se ha efectuado el pago) o puede surgir el derecho a la devolución del IVA indebidamente soportado (opción a) del art. 89.Cinco LIVA).

En otros casos, cuando el destinatario es sujeto pasivo con derecho a la deducción de IVA puede surgir una obligación de rectificación de las deducciones efectuadas, si las cuotas soportadas que ahora se modifican fueron consideradas cuotas deducibles por el destinatario e incluidas en sus declaraciones-liquidaciones como IVA deducible.

Pero es más, en los supuestos de modificación por situación concursal del destinatario o por impago del crédito, no se extingue la cuota de IVA y se produce un cambio de acreedor, pues el Tesoro Público asume la condición de acreedor.

En cualquier caso, la rectificación de bases y cuotas o de cuotas es una actuación de un particular que se configura como una actuación tributaria reclamable ante los tribunales económico-administrativos, mediante la interposición de la precedente reclamación económico-administrativa.

La teoría general equipara modificación de base imponible y rectificación de deducciones cuando el destinatario de la operación es sujeto pasivo con derecho a la deducción de cuotas soportadas, ya sea parcial o totalmente.

En este sentido, la Resolución de 29 de abril de 2010 del TEAR de Andalucía (rec. 14-00181-2009) en un supuesto de concurso del destinatario de la operación, después de excluir entrar a analizar la naturaleza del crédito derivado de la liquidación provisional impugnada (si como crédito concursal o como crédito contra la masa) por no ser de su competencia, y después de comprobar la corrección de la modificación de la base imponible, entiende que tal corrección

«ha de provocar necesariamente en las autoliquidaciones de este (la sociedad interesada) la rectificación de las deducciones efectuadas de las cuotas inicialmente soportadas. Es pues la propia mecánica del impuesto, legalmente establecida, la que obliga a reducir las deducciones previamente efectuadas por la concursada de las cuotas de IVA repercutido que después fue rectificado por sus proveedores, lo que es debido a la ausencia sobrevenida del presupuesto fundamental a que se condicionaba el derecho a deducir, cual es el que se soporten efectivamente las cuotas devengadas por la adquisición de los bienes o servicios adquiridos».

Esta teoría la consideramos correcta precisamente en los casos en que se produce la modificación de la base imponible y de la cuota, pero no en los casos (concurso o impagado) en los que lo que se produce es un cambio de acreedor. En estos casos, la cuota subsiste y la única fundamentación de la rectificación es que la LIVA impone la rectificación.

Parece necesaria una modificación legislativa que rectifique la ley, regulando como supuestos distintos los de modificación de la base imponible por extinción de la misma y supuestos de modificación del acreedor de la cuota de IVA, pero subsistiendo la misma y no vemos obstáculo alguno a que siga siendo deducible. O, al menos, estableciendo el carácter deducible en la medida en que el concursado pague las cuotas de IVA a la Hacienda Pública.

Cuestión distinta es que se niegue la distinción anterior, como es el caso de la Resolución de 8 de junio de 2010 del TEAC (rec. 00-05145-2008), con apoyo en Sentencias de 22 de enero de 2000 de la Audiencia Nacional (recs. 221/1997 y 31/1998) y recogiendo la doctrina del propio TEAC (R. G. 9869/1998, 452/1999, 1363/1999 y 3580/1999, de 19 de julio de 2000, y R. G. 8737/1998, de 4 de julio de 2000), que concluye que «de la resolución anterior, además de desprenderse la obligación de la entidad reclamante de modificar las cuotas del IVA soportadas que son deducibles, se desprende que dicha rectificación de las deducciones determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública y que dicho crédito surge en el momento en que la entidad recibe las facturas rectificativas, ya que la rectificación deberá efectuarse en el periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente deducidas. Es decir, no puede aceptarse la tesis de la entidad reclamante, que afirma que se ha producido un cambio en la titularidad del crédito, puesto que dicho crédito nació en el momento en que se reciben las citadas facturas rectificativas».

Pues bien, veamos la situación normal. El sujeto pasivo repercute una cuota de IVA por importe de 100 y por dicho importe es acreedor del destinatario. El sujeto pasivo es deudor al Tesoro por 100. El Tesoro es acreedor por 100. El destinatario es deudor por 100 al sujeto pasivo. Si se paga el destinatario habrá soportado 100. El destinatario actúa como consumidor final.

La segunda situación es que el destinatario sea sujeto pasivo con derecho a deducción. El sujeto pasivo repercute una cuota de IVA por importe de 100. El sujeto pasivo es deudor al Tesoro por 100. El Tesoro es acreedor por 100. El destinatario es deudor por 100 al destinatario. El destinatario ejercita el derecho a la deducción por 100 con lo que es acreedor del Tesoro por dicho importe. El Tesoro es deudor del destinatario por importe de 100 como consecuencia del ejercicio del derecho a la deducción. Si el destinatario paga el resultado final es neutral.

La tercera situación es que no se efectúa el pago. Y la base imponible es modificada. De esta forma el sujeto pasivo es deudor del Tesoro Público por 100 (por la repercusión) y acreedor del Tesoro por 100 como consecuencia de la modificación de la base imponible.

El Tesoro es acreedor del sujeto pasivo por importe de 100 por la repercusión y deudor del sujeto pasivo por importe de 100 por la modificación de la base imponible. Pero es acreedor del destinatario por importe de 100 como consecuencia de la modificación de la base.

El destinatario deja de ser deudor del sujeto pasivo como consecuencia de la modificación, pero pasa a ser deudor del Tesoro por importe de 100 como consecuencia de la modificación de la base. Y no es acreedor del Tesoro al tener que rectificar sus deducciones y extinguir dicho crédito. El resultado es que el destinatario que tenía derecho a la deducción lo pierde y se encuentra en la situación económica del consumidor final, soportando la cuota de IVA, sin derecho a deducción.

Se puede justificar esta consecuencia como un efecto de la situación de concurso o del impago. Pero para mantener el principio de neutralidad, entendemos que considerar que en el caso del destinatario con derecho a la deducción, debe al menos poder ejercitarse el derecho a la deducción en la medida en que se haga frente o se pague la deuda de IVA.

### 3.2. NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN

La Resolución de 26 de junio de 2013 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00357-2011) entiende que la obligación del destinatario de la operación de rectificar las deducciones practicadas a la vista de la modificación de base imponible, se encuadra entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares.

Por ello, sigue diciendo el tribunal que su cumplimiento es independiente de la obligación que tiene el sujeto pasivo de reintegrar al destinatario el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Por último, concluye que el incumplimiento de la obligación de reintegro por el sujeto pasivo constituye una omisión de un particular en materia tributaria reclamable en vía económico-administrativa.

A nuestro juicio, la primera cuestión es determinar cuándo surge la obligación de rectificar las deducciones. Pues indudablemente, cuando el destinatario de la operación conoce la modificación de la base imponible, es decir, cuando conoce la firmeza de la sentencia, cuando se perfecciona el acuerdo que deja sin efecto una operación o cuando recibe la factura rectificativa en otros supuestos. En este sentido, la Resolución de 20 de noviembre de 2014 del TEAC (rec. 00-08730-2012) señala que el cumplimiento de los requisitos reglamentarios del artículo 80.7 de la LIVA no tiene la consideración de condición necesaria para la rectificación del IVA deducido, ya que la rectificación de deducciones tiene carácter obligatorio para el destinatario. La existencia o no de una previa factura rectificativa es irrelevante en relación con el sujeto repercutido (salvo, añadi-

mos nosotros, si el destinatario de la operación no tiene otro medio para conocer la rectificación que la recepción de la factura rectificativa, como sucede en el supuesto de impago de créditos).

La segunda cuestión, una vez acreditado el conocimiento de la rectificación, es que la obligación de rectificar las deducciones es una obligación tributaria material consecuencia de la relación jurídico-tributaria derivada del tributo, y no una obligación tributaria material entre particulares.

La tercera cuestión, con la que estamos de acuerdo, es que la rectificación de deducciones es independiente de la obligación de reintegro que pudiera existir (una de las dos opciones del art. 89.Cinco LIVA), pero estando de acuerdo en que la omisión de este reintegro sea reclamable en vía económico-administrativa, nos parece que es una actuación sin consecuencias, siendo aconsejable que el destinatario acuda a la vía civil para obtener el reintegro (si la cuota de IVA sigue en poder del emisor de la rectificación) o que solicite la devolución del IVA indebidamente ingresado o declarado (si se ha ingresado o declarado).

### 3.3. COMPETENCIA PARA PRACTICAR LIQUIDACIÓN RECTIFICANDO LAS DEDUCCIONES

Las Resoluciones de 17 de enero de 2012 (rec. 00-00940-2009) y 27 de marzo de 2012 (rec. 00-00872-2009) del TEAC disponen que los órganos gestores e inspectores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria son competentes para practicar liquidaciones a los concursados que no han efectuado la rectificación de deducciones, pero en cuanto a exigibilidad y cobro deberá estarse al resultado del concurso.

La Resolución de 28 de febrero de 2013 del TEAR de Murcia (rec. 30-02910-2011) indica la competencia de la Administración tributaria para practicar liquidaciones al concursado para recoger las rectificaciones de deducciones basadas en la previa rectificación de bases realizadas por proveedores del concursado. El concurso no suspende el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Derecho a liquidar que lo es sin perjuicio de la calificación que merezca el crédito derivado de la liquidación.

En el mismo sentido, la Resolución de 30 de abril de 2015 del TEAR de Extremadura (rec. 06/00232/2013) y las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 14 de diciembre de 2011 y 17 de junio de 2013.

La ya citada Resolución de 8 de junio de 2010 del TEAC (rec. 00-05145-2008) establece que la naturaleza jurídica de los créditos tributarios nacidos de estas liquidaciones no es la de créditos concursales, sino la de créditos contra la masa.

Sin embargo, la Resolución de 17 de febrero de 2012 del TEAR de Asturias (rec. 33-01757-2010) indica que el Tribunal Supremo en reciente jurisprudencia califica el crédito que surge de la rectificación como crédito concursal y no como crédito contra la masa.

Criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo asumido por el TEAC en su Resolución de 21 de enero de 2016 (rec. 00-05593-2013), con fundamento en las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de marzo y 11 de mayo de 2015 (recs. 873/2014 y 1570/2013). La Sentencia de 2 de marzo de 2015 del Tribunal Supremo (rec. 873/2014), tras afirmar «vaya por delante que nadie discute la potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el IVA una vez declarado el concurso, incluso en relación con cuotas devengadas con anterioridad», "por ello, podemos ya anunciar que el hecho de que la Administración tributaria, una vez declarado el concurso, ejerza sus potestades de comprobación e inspección y practique liquidación por un crédito anterior a esa declaración en nada contradice en principio al artículo 49.1 de la Ley Concursal, [...], y mucho menos el artículo 84.1 [...] Y ocurre así porque la ulterior actividad de comprobación e inspección por la Administración sobre un crédito tributario nacido antes de la declaración del concurso no muda *per se* su condición, como lo prueba el hecho de que, en este caso y como nadie discute, los créditos litigiosos sigan teniendo después de la intervención liquidadora de la Administración la condición de concursales", pero debe tenerse en cuenta la especial circunstancia (antes de la modificación del artículo 114.Dos por la Ley 7/2012) de que las facturas rectificativas incidían sobre la liquidación correspondiente a operaciones realizadas por el concursado después de la declaración del concurso, concluye que "dado que la liquidación a practicar era del periodo en que se reciba el documento, no se podía distinguir entre la parte de deuda que tiene la condición de deuda concursal y la que tenía la consideración de crédito contra la masa. Señala la Sentencia que "en definitiva, la liquidación terminaba transformando en crédito contra la masa [...] lo que era un crédito concursal [...], haciendo así inoperante su calificación en tal sentido en el seno del procedimiento universal por el órgano (el juez de lo mercantil) llamado a realizarla».

La Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Extremadura (rec. 10-00061-2014) recoge esta doctrina y señala que la Administración tributaria en el caso de rectificación de deducciones en el sujeto pasivo en situación de concurso no puede corregir por este motivo las autoliquidaciones correspondientes a periodos posteriores a la declaración del concurso, salvo en el importe rectificado, en su caso, de los saldos declarados a compensar en periodos futuros en aquella autoliquidación y tampoco podrá exigir intereses de demora con posterioridad a la declaración de concurso.

La Resolución de 27 de marzo de 2012 del TEAC (rec. 00-00872-2009) reconoce la competencia de la Administración tributaria en el caso de que, como consecuencia de la declaración de concurso, el concursado presente declaraciones fraccionadas por los periodos de tiempo transcurrido entre el primer día del periodo a declarar y el día de la declaración del concurso y desde el día de la declaración del concurso hasta el día final del periodo a declarar. Todo ello sin perjuicio de la competencia del juez de lo Mercantil para calificar la naturaleza del crédito.

En conclusión, la Administración tributaria es competente para practicar la liquidación recogiendo la rectificación de las deducciones, pero la liquidación resultante, en el caso de concurso del destinatario de la modificación y de la rectificación de deducciones, tendrá la calificación (deuda concursal o deuda de la masa) que resulte de la legislación concursal.

### 3.4. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 114 DE LA LIVA SOBRE RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES EN CASO DE CONCURSO

El artículo 114 de la LIVA fue objeto de una modificación (Ley 7/2012, de 29 de octubre) en el sentido de que frente al criterio inicial de que la rectificación de deducciones debían efectuarse en la declaración-liquidación del periodo impositivo en que se recibiera las facturas rectificativas, se pasó al criterio de que la rectificación debe hacerse en el periodo en que se aplicó la deducción inicial.

Se asume, así, el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2015 (rec. 873/2014), con apoyo en las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 2/2013, de 25 de febrero, y 6/2013, de 13 de junio, en el sentido de que la presentación de una declaración del periodo en curso posterior al concurso recogiendo las rectificaciones de las deducciones (o la práctica de liquidación en tal sentido) suponía transformar en crédito contra la masa (por obligaciones posteriores a la declaración de concurso) lo que era un crédito concursal (por obligaciones anteriores a la declaración).

La Resolución de 21 de enero de 2016 del TEAC (rec. 00-05593-2013) asume el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo citada y anula la liquidación impugnada por cuanto la misma no discriminó entre la parte correspondiente al crédito concursal y la relativa al crédito contra la masa, infringiendo los principios de igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios.

Aplicando el nuevo criterio se giran por la oficina gestora unos recargos del artículo 27 de la LGT, pero la Resolución de 17 de febrero de 2014 del TEAR de Valencia (rec. 12-03226-2013) señala que el RIVA no se modificó hasta el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por lo que para el periodo entre la modificación de la ley y la modificación del reglamento no se establecía plazo alguno para la presentación de la declaración complementaria del periodo en que se produjo la deducción. Por ello no es posible concluir que las declaraciones-liquidaciones complementarias hayan sido presentadas de forma extemporánea, lo que implica la improcedencia de los recargos liquidados.

La Resolución de 30 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08/01685/2012) recoge un supuesto en que el concursado presenta la declaración complementaria del periodo en que se recibieron las facturas rectificativas (04/2010), pero fuera de plazo (28 de enero de 2011). Considera el TEAR que no serían exigibles intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley concursal, pero sí sería de aplicación el recargo del artículo 27 de la LGT.

### 3.5. LA REMISIÓN Y RECEPCIÓN DE LA FACTURA RECTIFICATIVA

La Resolución de 28 de octubre de 2010 del TEAR de Galicia (rec. 32-00676-2209) señala que no se puede exigir la rectificación de la deducción, y menos imponer sanción, en el caso de no haber recibido la factura rectificativa.

Señala la resolución que no se puede alegar perjuicio al Tesoro, que habrá aceptado la modificación de la base imponible sin haberse asegurado del envío de la factura rectificativa al destinatario, como exige el artículo 24 del RIVA.

Es decir, entendemos que el procedimiento es comprobar la declaración por el sujeto pasivo de la modificación de la base imponible y luego comprobar la rectificación de deducciones.

Lo que puede suceder es que en la comprobación del destinatario se llegue a la conclusión de que no se ha recibido la factura rectificativa, porque el destinatario aporte pruebas de la falta de realidad de la recepción (aunque en la comprobación de la modificación de la base imponible en el sujeto pasivo se haya llegado a la conclusión del envío y recepción de la factura rectificativa).

Evidentemente, no se puede practicar una liquidación provisional rectificando las deducciones en el periodo de envío de la factura rectificativa según lo probado en la comprobación del sujeto pasivo, pero sí nace la obligación para el destinatario de la rectificación (dentro del plazo de prescripción) de rectificar las deducciones en el periodo en curso, pues ha tenido conocimiento por la actuación administrativa de la factura rectificativa.

En el mismo sentido, la Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-00230-2013) se funda en que la Administración tributaria no puede trasladar al destinatario de la operación los efectos del incumplimiento de la norma por el sujeto pasivo de la operación, al margen de supuestos de fraude en los que participe el destinatario. Dicha resolución cambia el criterio que se había mantenido por el TEAC en su Resolución de 20 de noviembre de 2014 (rec. 00-08730-2012) que entendía que la rectificación tenía carácter obligatorio para el destinatario, siendo irrelevante para el sujeto repercutido la existencia o no de una previa factura rectificativa.

O, añadimos nosotros, que la Administración pruebe el conocimiento por el destinatario de la modificación de la base. Por ejemplo, por existir escritura pública de la que resulta la modificación de la base o por haber cobrado el importe de los envases o descuentos.

Este es un criterio correcto, ya que la exigencia de la rectificación de la deducción implica necesariamente que la modificación de la base imponible se haya realizado correctamente.

Cuestión distinta es que el destinatario tenga pactado un sistema fehaciente o especial para la recepción de las facturas, caso en que a falta de uso de tal medio de notificación puede considerarse que la factura rectificativa no se ha remitido al destinatario.

La Resolución de 9 de junio de 2009 del TEAC (rec. 00-01582-2007) condiciona la rectificación de bases en caso del concurso del cliente del sujeto pasivo a la remisión de la factura rectificativa.

El criterio es correcto, pero el sujeto pasivo podría probar el conocimiento de la rectificación, en el caso del proceso concursal resulta que la modificación de la base imponible sí se ha tenido en cuenta y el crédito a favor del Tesoro Público derivado de la modificación ha sido tenido en cuenta por la Administración concursal y se ha producido la correspondiente insinuación.

La Resolución de 31 de enero de 2013 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08899-2011) aborda un supuesto en que el destinatario de la operación resuelta ya ha percibido la cuota repercutida, pero no rectifica las deducciones.

Señala la resolución que «la justificación del reclamante de que no recibió las facturas rectificativas no puede prosperar, pues no habría recibido las facturas rectificativas, pero sí había recibido el importe de las cuotas de IVA, por lo que a la percepción de las mismas tendría que haber rectificado las deducciones realizadas, pues de lo contrario nos encontraríamos que de no haber mediado la actuación inspectora, el reclamante tendría en su poder las cuotas de IVA (por la devolución efectuada) y un derecho de crédito en IVA (por el ejercicio del derecho a deducir).

La solución que pretende el reclamante sí es contraria al principio de neutralidad. Una vez que ha percibido la cuota de IVA que le había sido repercutida, el reclamante tiene que rectificar la deducción de dichas cuotas, sin necesidad de esperar a las facturas rectificativas. Una vez que el reclamante ha recibido las cuotas de IVA que le habían sido repercutidas, no tiene ya ninguna legitimación para entrar a conocer de la relación jurídica que pudiera generarse de la rectificación entre el emisor rectificante y la Hacienda Pública, pues no puede el reclamante pedir la devolución de las cuotas, pues ya las ha recibido. Lo que pase con las cuotas repercutidas es una cuestión totalmente ajena al reclamante que no puede justificar su conducta amparándose en una cuestión de la que es ajena. Ya sabrá el emisor rectificante de las facturas lo que deba hacer (rectificar su declaración o pedir la devolución) y si no hace nada no es cuestión que le importe al reclamante.

Por otro lado, no consta que el reclamante hubiera pactado con los emisores de las facturas un sistema de envío de las facturas que permita tener constancia de la recepción y tampoco consta que hubiera reclamado dichas facturas rectificativas a los emisores de las facturas de las operaciones rectificadas».

### 3.6. INCREMENTO DEL IVA DEDUCIBLE. SUPUESTOS DE NO PROCEDENCIA

Como regla general, cuando la modificación de la base es al alza y se produce un incremento de la cuota de IVA, como consecuencia del incremento, supondrá un incremento del IVA deducible si el destinatario es sujeto pasivo de IVA.

Sin embargo, la Sentencia de 17 de marzo de 2006 del TSJ de Andalucía (rec. 1005/2004) no admite un incremento del IVA deducible por el hecho de que la modificación se ha efectuado cuando no existía la posibilidad de comprobar al sujeto pasivo por prescripción del derecho a liquidar el periodo al que se refiere la operación o por ser firme la comprobación realizada. La sentencia aborda un caso de compraventa en mayo de 1996, produciéndose una rectificación de la escritura de venta incrementando el precio de venta. Pues bien, dice la sentencia que «lo que no cabe admitir es que a un mismo tiempo, se imponga a la Administración una doble versión de la realidad de un mismo negocio [...] rompiendo la neutralidad del tributo, pero en perjuicio de la Hacienda Pública, que ve como en su segunda versión el negocio da lugar a una minoración de la carga fiscal que pesa sobre el demandante sin correlación con el ingreso devengado en la primera».

La Sentencia de 14 de diciembre de 2007 del TSJ de Andalucía (rec. 763/2005) tampoco admite el incremento de deducción en un supuesto en que la alteración del precio pactado en escritura pública se realiza en documento privado, ya que tal modificación no puede afectar a un tercero como la Hacienda Pública.

### 3.6.1. En caso de repercusión fuera de plazo

La Resolución de 21 de junio de 2012 del TEAC (rec. 00-00114-2010) acepta la deducción de una cuota de IVA repercutida una vez transcurrido el plazo de un año desde el devengo, si el repercutido decide voluntariamente soportar la repercusión.

Pero esta doctrina solo es aplicable cuando no se haya emitido factura inicialmente, pues tratándose de un caso de rectificación de la factura original (en la que no se repercutió IVA) no procedería este derecho.

Distingue la resolución entre un caso de repercusión fuera de plazo (art. 88 LIVA) y un supuesto de rectificación (art. 89 LIVA).

Como el caso que estudia es un supuesto de repercusión –ya que en la fecha del devengo no se emitió factura– fuera de plazo, aplica la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 y señala que el destinatario de la repercusión no incumple ninguna obligación en el caso de que voluntariamente decida soportar la repercusión, aun cuando esta se realice transcurrido el plazo de un año desde el devengo de la operación. La consecuencia de esta aceptación de la repercusión es la posibilidad de la deducción de la cuota.

La Sentencia del Tribunal Supremo excluye que en el presente caso pueda aplicarse lo dispuesto en el artículo 94.3 de la LIVA pues solo excluye la deducción de cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda no refiriéndose al caso de la aceptación voluntaria de la repercusión.

### 3.6.2. En los casos del artículo 89.Tres de la LIVA

En la Resolución de 9 de julio de 2012 del TEAR de Asturias (rec. 52-00280-2012) se confirma la denegación del derecho a deducir cuotas repercutidas por el sujeto pasivo que fueron puestas de manifiesto por la Inspección con la imposición de la correspondiente sanción. Pero sí se indica que al destinatario no procede imponerle sanción por haber efectuado la deducción de estas cuotas indebidamente repercutidas.

## 3.7. PLAZO PARA EFECTUAR LA RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

La Resolución de 22 de febrero de 2012 del TEAR de Madrid (rec. 28-24331-2010) en un caso en el que la modificación radica en la aplicación del IVA en un supuesto en que se aplicó

inicialmente una exención, y que por tanto es un supuesto de modificación de la cuota no recogido en el artículo 80 de la LIVA, entiende que una vez transcurrido el plazo de un año desde la fecha de expedición del documento justificativo de las cuotas a deducir, conforme a lo dispuesto en el artículo 114.Dos.1.º de la LIVA, no puede ejercitarse el derecho a la deducción (excluyendo la aplicación del plazo de cuatro años establecido con carácter general en el art. 99 LIVA).

### 3.8. CARGA DE LA PRUEBA

La Resolución de 19 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10964-2011) señala que no cabe regularizar las cuotas soportadas deducidas como consecuencia de la rectificación de facturas realizada por el sujeto pasivo si no se acredita por la Administración la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la modificación de la base imponible. La exigencia de la prueba de la recepción de la factura por el destinatario de la modificación se considera *probatio diabolica*.

### 3.9. MOMENTO PARA EFECTUAR LA RECTIFICACIÓN

La Resolución de 28 de enero de 2016 del TEAR de Valencia (rec. 46-09616-2014) aborda un supuesto de una compraventa con resolución de la misma con reinscripción de las fincas vendidas a nombre de los vendedores. El reclamante, al que se le han rectificado las deducciones, se opone a la existencia de la modificación de la base imponible. El tribunal tras concluir que ha existido resolución de la compraventa y, por tanto, modificación de la base imponible, analiza el momento en el que debe entenderse realizada la modificación, señalando que «debe además añadirse, como indica la liquidación, que los vendedores rectificaron la base imponible en el segundo trimestre de 2010. La modificación de la base imponible es, como indica el tenor literal del artículo 89 LIVA, el momento inicial para que se pueda rectificar la repercusión, y la rectificación de la repercusión, tal y como señala también el tenor literal del artículo 114 LIVA, el momento que determina la procedencia de la rectificación de la deducción. Así pues, aunque pudiera considerarse que la modificación de la base imponible pudo haberse realizado antes, como quiera que esta se hizo en el 2T de 2010 por el obligado a repercutir, es ese momento el que determina que pudiera rectificarse la repercusión, y que determinara que el obligado a soportar la repercusión debiera rectificar las deducciones. Siendo que la liquidación se ha practicado rectificando la deducción en el 2T de 2010, no cabe sino considerar la misma correcta».

### 3.10. IMPOSIBILIDAD DE LA RECTIFICACIÓN

La Sentencia de 6 de febrero de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-424/12) declara que «en el marco de una operación sujeta al sistema de la autoliquidación, en circunstancias como las del litigio principal, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 24 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a que el destinatario de servicios quede privado del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura emitida de manera errónea, inclusive cuando la corrección del tal error sea imposible por la quiebra del prestar».

#### 4. COBRO DEL IMPORTE RECTIFICADO

La Resolución de 27 de noviembre de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03840-2014) señala el supuesto de cobro por el sujeto pasivo de operaciones que habían sido rectificadas por impago de un ayuntamiento. La resolución confirma que el tipo impositivo que debe declararse es el correspondiente al momento del devengo, pero rechaza la pretensión del reclamante de que se considere que no procedía declarar la operación de rectificación.

El reclamante considera que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro c) de la LIVA, norma que establece que «una vez producida la reducción de la base imponible esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional».

El tribunal rechaza esta pretensión al no haberse acreditado que el destinatario actuara como empresario o profesional, sino que se trataba de la construcción de una infraestructura municipal sin la ordenación por cuenta propia de medios personal o humanos, ni con voluntad alguna del destinatario de intervenir en la producción de bienes o servicios.

# EL NUEVO ESCENARIO COMUNITARIO DE MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

**Análisis de la STJUE de 12 de septiembre de 2017, asunto C-648/15**

**Gracia M.<sup>a</sup> Luchena Mozo**

*Catedrática acreditada de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)*

---

## EXTRACTO

La celebración de un convenio fiscal bilateral entre dos Estados miembros para evitar la doble imposición tiene por objeto eliminar o reducir los efectos negativos que produce sobre el mercado interior. Esta base permite dotar de efectos al artículo 273 del TFUE y otorgar competencias al TJUE, sobre la base de un compromiso entre Estados, en relación con controversias que no se refieren al Derecho de la UE, siempre que el ámbito del derecho internacional afectado se encuentre relacionado con el objeto de los tratados. Sin embargo, la limitación de la efectividad de la decisión adoptada por el TJUE en este tipo de asuntos pone de manifiesto las dificultades que esta vía presenta para ser efectiva en el objetivo de la eliminación de la doble imposición, y de lo que es más importante, la tutela del contribuyente. Tutela a la que tampoco han coadyuvado el artículo 25.5 del MCOUDE ni el Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) de 23 de julio de 1990, que han llevado a la reciente aprobación de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Entre 1996 y 1998, Bank Austria AG, sociedad domiciliada en la República de Austria y que está sujeta al impuesto por obligación personal de contribuir en este Estado miembro, adquirió unos títulos del Westdeutsche Landesbank Girozentrale Düsseldorf und Münster, posteriormente Landesbank NRW, domiciliado en la República Federal de Alemania. Considerados los rendimientos de los títulos controvertidos como intereses en el sentido del artículo 11 del Convenio austro-alemán y no como dividendos en el sentido del artículo 10 de este convenio, la controversia surge en torno a la calificación jurídica.

Dicha calificación jurídica no es baladí, y ello en la medida en que esta discrepancia ha llevado a esos dos Estados a reclamar el derecho exclusivo a gravarlos, lo que ha ocasionado a la

sociedad Bank Austria una doble imposición en los ejercicios fiscales comprendidos entre 2003 y 2009 tal y como queda reflejado en los hechos que motivan la sentencia.

Hasta aquí todo parece indicar que el conflicto tiene lugar como consecuencia de la interpretación que llevan a cabo dos Estados que han procedido al reparto de sus potestades tributarias conforme a un convenio de doble imposición (CDI); conflicto interpretativo que lleva aparejada una doble tributación cuyo mecanismo resolutorio es el habitualmente contemplado en el artículo 25 de los CDI por transposición del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOUDE) en su versión de 2014, y que no es otro que el procedimiento amistoso (Mutual Agreement Procedure –MAP–). Sin embargo, como peculiaridad, en este caso tenemos la previsión de que, en última instancia, los Estados signatarios podrán acudir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) con base en el artículo 239 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) (actual art. 273 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–) habida cuenta de la disposición contemplada en el artículo 25.5 del Convenio austro-alemán.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Antes de entrar en el fondo del asunto, el tribunal plantea si es competente para conocer del asunto y para ello acude al artículo 273 del TFUE. De dicho precepto parecen derivarse tres condiciones de activación de la competencia del Tribunal de Justicia. A saber:

- En primer lugar, la controversia de que conoce el Tribunal de Justicia debe enfrentar exclusivamente a «Estados miembros», condición que indiscutiblemente se cumple en el presente asunto.
- En segundo lugar, la controversia debe someterse al TJUE «en virtud de un compromiso», requisito que también se cumple como consecuencia de la previsión específica contemplada en el artículo 2.5 del CDI.
- Por último, el artículo 273 del TFUE exige que la «controversia» sometida al tribunal esté «relacionada con el objeto de los tratados». En este caso, el TJUE asume las conclusiones del abogado general Paolo Mengozzi (ECLI:EU:C:2017:311), presentadas el 27 de abril de 2017, en su apartado 43 cuando afirma que «el criterio relativo a la "relación" no debe ser objeto de una interpretación estricta. En efecto, por una parte, numerosas versiones lingüísticas del artículo 273 del TFUE se refieren simplemente a los conceptos de "vínculo" o de "conexión" con el objeto de los tratados, lo que pone de manifiesto la idea de un nexo que podría ser más laxo, menos estricto, con dicho objeto que el que suscita el término "relación". Por otra parte, puesto que el Derecho de la Unión es evolutivo por naturaleza, la apreciación efectuada sobre el vínculo que existe entre una controversia y el objeto de los tratados debe, en mi opinión, ser suficientemente generosa para dotar de efecto útil al artículo 273 del TFUE». A lo que añade: «en efecto, sin

estar comprendida en el objeto de los tratados, una controversia relativa a la interpretación de un convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición, como aquella de la que trae causa el presente asunto, guarda una relación evidente con el objeto de los tratados» (apartado 47).

Así ocurre, a juicio del TJUE, en el presente asunto «dado el efecto beneficioso de la reducción de las dobles imposiciones sobre el funcionamiento del mercado interior, cuyo establecimiento es uno de los objetivos de la Unión con arreglo al artículo 3 del TUE, apartado 3, y al artículo 26 del TFUE. En efecto, como ha señalado en esencia la Comisión en su Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 11 de noviembre de 2011, titulada «La doble imposición en el mercado único» (COM/2011/712 final), la celebración de un convenio entre dos Estados miembros para evitar la doble imposición tiene por objeto y efecto eliminar o reducir determinadas consecuencias del ejercicio no coordinado de su potestad tributaria, que por su propia naturaleza puede limitar, disuadir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades de circulación establecidas en el tratado» (apartado 26).

Señalada la competencia para pronunciarse sobre la presente controversia, aborda el fondo del asunto. Para ello la Gran Sala acude a las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, y de la que ambos Estados son partes, y que el abogado general completa con el MCOCDE y sus comentarios (apartados 73 y 81).

A este respecto, el TJUE procede a recordar que de las disposiciones de la Convención de Viena se desprende que un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin, tomando en consideración toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes de dicho tratado (apartado 39).

Es cierto que el artículo 3, apartado 2, del CDI entre Austria y Alemania establece la regla de interpretación con arreglo a la cual un término o expresión no definido en ese convenio tendrá el sentido que le atribuya el derecho fiscal del Estado que lo aplique. Sin embargo, para el TJUE «esta regla sobre la interpretación por parte de un solo Estado en un momento dado no puede considerarse una regla dirigida a resolver las divergencias de interpretación entre los dos Estados contratantes. Por lo demás, una interpretación en sentido contrario privaría de utilidad a lo estipulado en el artículo 25, apartado 5, del mencionado convenio, cuyo procedimiento de conciliación y cuya cláusula de atribución de competencia al Tribunal de Justicia apenas tendrían sentido si los Estados contratantes hubieran querido que ese convenio solo se interpretara tomando como referencia los derechos nacionales exclusivamente, incluso en los casos en que, como ocurre en el presente asunto, el alcance de cada derecho sea diametralmente opuesto» (apartados 36 y 37).

Todo lo anterior lleva al TJUE a declarar:

«1) El concepto de "créditos con participación en los beneficios", utilizado en el artículo 11, apartado 2, del Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bun-

desrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Convenio entre la República de Austria y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio), de 24 de agosto de 2000, debe interpretarse en el sentido de que no comprende unos títulos como los controvertidos en el presente asunto.

2) Se condena en costas a la República Federal de Alemania».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. CONSECUENCIAS DE LA ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS AL TJUE EN LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE UN CDI

Como se encarga de evidenciar el abogado general Paolo Mengozzi en sus conclusiones, la importancia del asunto radica en que es el primer caso planteado por un Estado miembro que ha sometido al TJUE, en virtud del artículo 273 del TFUE. De este menester nos vamos a ocupar en las siguientes líneas, aunque antes quisiéramos hacer mención rápida al otro gran tema de fondo de la sentencia, y que no es otro que la interpretación de los CDI por parte del TJUE con reglas interpretativas extrañas a la naturaleza y dinámica propia de los CDI. Es cierto que con base en la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados suscrita en Viena el 23 de mayo de 1969, el artículo 31 de la convención alcanza su máxima expresión al señalar como criterios de interpretación el objeto y fin de los tratados y el contexto de estos. Se trata de elementos teleológicos que parecen desaconsejar realizar una estricta interpretación literal del texto de los tratados en la medida en que servirán a la conformación del contexto, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del mismo; y b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al mismo.

Asimismo, la anterior apreciación cobra relevancia en la medida en que, junto con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado, y c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Dicho lo anterior resulta difícil de justificar, a nuestro juicio, el basamento del abogado general en sus conclusiones al tener como fuente de inspiración al MCOCDE y a sus comentarios cuyo resultado, además, puede resultar difícil de manejar para no expertos en materia convencional. Todo ello sin perjuicio de que se aspire a lo que se ha denominado «*common interpretation*», y por tanto a una interpretación uniforme del término o cláusula convencional cuyo mecanismo para llevarlo a cabo pueda ser el artículo 25.3 del MCOCDE o del MCONU, aunque nunca como única fuente de interpretación.

Centrados en nuestro propósito, lo primero que debe recordarse es que, «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercerla con respeto al derecho comunitario» (Sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03 –NFJ021162–, apartado 29; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04 –NFJ023535–, apartado 40; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04 –NFJ024424–, apartado 36). De ello se infiere que, por una parte, «los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un Estado miembro a un accionista residente en otro Estado miembro pueden ser objeto de doble imposición jurídica cuando ambos Estados miembros deciden ejercer su competencia tributaria y someter dichos dividendos a imposición por cuenta del accionista. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado CE» (Sentencia de 16 de julio de 2009, Damseaux, C-128/08 –NFJ034311–, apartados 26 y 27).

Ahora bien, no debe olvidarse que aunque la supresión de la doble imposición dentro de la UE figura entre las finalidades del tratado, procede, sin embargo, observar que, hasta la fecha, abstracción hecha del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, ámbitos específicos de la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, los Estados miembros no se han comprometido firmemente con ello a nivel comunitario, lo que supone que los mismos sigan siendo competentes para fijar, ya sea mediante CDI o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario y adopten las medidas necesarias para evitar la doble imposición utilizando los criterios abordados en la práctica tributaria internacional.

A lo anteriormente señalado debemos añadir aquellos pronunciamientos en los que, con base en el artículo 234 del TCE (actual art. 267 TFUE), se señala que el TJUE no es competente «para resolver acerca de la eventual infracción por un Estado miembro contratante de lo dispuesto en convenios bilaterales celebrados por los Estados miembros destinados a eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales» (Sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05 –NFJ026989–, apartado 46). Afirmando a renglón seguido que «el Tribunal de Justicia tampoco puede entrar a examinar la relación entre una medida nacional y lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición, como el convenio fiscal bilateral de que se trata en el litigio principal, dado que no se trata de una cuestión de interpretación del derecho comunitario» (apartado 47).

Frente a la limitación del artículo 267 del TFUE, encontramos la argumentación del abogado general en sus conclusiones en relación con el artículo 273 del TFUE, de modo que, sobre la base de un compromiso, es posible extender la competencia del TJUE a controversias que no se refieren al Derecho de la UE siempre que el ámbito del derecho internacional afectado se encuentre relacionado con el objeto de los tratados. De este modo, «puesto que el Derecho de la Unión es evolutivo por naturaleza, la apreciación efectuada sobre el vínculo que existe entre una controversia y el objeto de los tratados debe, en mi opinión –afirma el abogado general–, ser suficientemente generosa

para dotar de efecto útil al artículo 273 del TFUE» (apartado 43). Pese a todo, «ninguna disposición de los tratados atribuye al Tribunal de Justicia la competencia para dirigir un requerimiento a un Estado miembro a fin de que adopte o se abstenga de adoptar un comportamiento determinado» (apartado 57). En estas circunstancias «el Tribunal de Justicia carece de competencia para dirigir requerimientos a ninguno de los Estados miembros partes en el Convenio germano-austriaco para que adopten un comportamiento determinado. Estos Estados miembros deberán, de conformidad con el espíritu de su compromiso y el principio de buena fe, deducir todas las consecuencias de la sentencia que se dicte y adoptar las medidas necesarias para su ejecución» (apartado 61).

Sin embargo, la restricción de la efectividad de la decisión adoptada por el TJUE en este tipo de controversias al amparo del artículo 273 del TFUE pone de manifiesto las dificultades que esta vía presenta para ser efectiva en el objetivo de la eliminación de la doble imposición, y de lo que es más importante, la tutela del contribuyente. Y ello hasta el punto de que puede llegar a afirmarse que la compatibilidad del derecho comunitario con la doble imposición internacional es aún una cuestión abierta.

### 3.2. EL NUEVO ESCENARIO COMUNITARIO DE MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LA UE

El Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) de 23 de julio de 1990, a pesar de su peculiar naturaleza jurídica, supuso un avance de trascendental calado en el ámbito de la corrección de la doble imposición, pero también en el desarrollo de los mecanismos de resolución de conflictos derivados de los mismos; y todo ello, pese a las dificultades atravesadas hasta su entrada en vigor en enero de 1995. Sin embargo, para conocer los antecedentes inmediatos del Convenio de Arbitraje debemos remontarnos a 1976 cuando la Comisión presentó un proyecto de Directiva al Consejo sobre un esquema arbitral para resolver los conflictos de doble imposición (COM/76/611 FINAL. OJ C 301). No obstante, la oposición del Consejo al entender más adecuada la utilización de la previsión contenida en el artículo 293 del TCE y la reticencia de los Estados miembros para entregar una esfera sensible como lo es la fiscalidad, hizo que el instrumento legal elegido fuera el convenio.

Pese a las debilidades del mismo relacionadas con el formato legal elegido, la limitación del marco objetivo de aplicación o las ambigüedades terminológicas no hicieron perder confianza en el mismo por la UE. De este modo, y como sistema de apoyo a algunas de esas carencias, en 2002 se propuso la creación del «Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia» (FCPT) (COM(2001) 582 final). Fruto del trabajo del FCPT ha sido la elaboración de sendos informes en 2004 (COM(2004) 297) y 2009 (COM(2009) 0472 final), que dieron lugar al Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 2006 y al Código de Conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de 2009. Ambos documentos, aprobados por el Consejo de la UE, actúan como instrumento de *soft law* del derecho comunitario aportando soluciones uniformes a algunas de las cuestiones más problemáticas surgidas en aplicación del Convenio de

Arbitraje como el *dies a quo* en la presentación de un caso, el cómputo del periodo de dos años de la fase amistosa, el desarrollo de la operativa procedimental del acuerdo mutuo y de la fase arbitral o la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, por lo que se refiere al primer Código de Conducta. O cuestiones como la necesidad de plantear soluciones en los supuestos triangulares, la interpretación restrictiva de la denegación de acceso al convenio por causa de infracción grave y el devengo de intereses en el Código de Conducta revisado, son algunos de los asuntos abordados que, no obstante, no agotan todas las dificultades interpretativas y de aplicación del convenio.

En abril de 2015 el FCPT publica un informe para la mejora del funcionamiento del Convenio de Arbitraje (DOC: JTPF/002/2015/EN) en el que, además de hacer suyas las recomendaciones del Código de Conducta revisado, aborda materias como limitar las posibilidades de denegación de acceso al convenio, arbitrar recursos jurídicos domésticos que permitan conocer acerca de la justificación de la misma o reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes fijando notificaciones que permitan estar al tanto del estado del procedimiento.

En tanto esto sucede, el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) va cogiendo impulso y las estadísticas publicadas por el FCPT el 22 de octubre de 2015 en relación con el funcionamiento del convenio no son nada halagüeñas. En circunstancias parecidas se encuentran las cifras ofrecidas por la OCDE en relación con el incremento constante de los MAP. Se pone de manifiesto así que, a pesar de los esfuerzos de las instituciones internacionales y el empeño –moderado, todo hay que decirlo– de los Estados por desarrollar a nivel interno el acceso al MAP, los resultados no han sido satisfactorios.

Ante un escenario así y la necesidad de configurar la fiscalidad empresarial como piedra angular de un mercado único que aborte posibles medidas unilaterales divergentes en los distintos Estados miembros capaz de generar nuevos obstáculos que puedan ser aprovechados, a su vez, para plantear nuevos esquemas de planificación fiscal agresiva, es lógico que la UE se muestre interesada en integrar los resultados del proyecto BEPS a nivel de derecho comunitario, pero para ello es preciso que las soluciones adoptadas tengan en cuenta los factores que son propios a la UE y bajo el respeto de las libertades fundamentales.

Las soluciones propuestas por la UE para aplicar las medidas del proyecto BEPS de la OCDE y otras iniciativas para luchar contra la elusión fiscal (Anti-Tax Avoidance Package –ATAP– COM(2016) 23 final) son, por un lado, evitar que beneficios generados en la Unión se trasladen hacia otros países sin haber sido gravados en su territorio y para ello se retoma la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS) propuesta por la Comisión en 2011 y, además, incidir en el intercambio obligatorio automático del informe país por país («Country by Country Reporting» –CbCR–), fijar aspectos consensuados de la Comisión sobre la estrategia de imposición exterior (lista común de paraísos fiscales) y también sobre medidas contra el abuso de Tratados para evitar la doble imposición. En definitiva, la Comisión pretende con este paquete coordinar la respuesta a escala de la UE a la elusión del impuesto sobre sociedades, siguiendo los estándares elaborados por la OCDE y que finalmente han quedado recogidos en la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior.

Junto a ello, y como medida complementaria, se encuentra la de mejorar los mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición. Para ello, y con base en el artículo 115 del TFUE, se acude a la forma legal de directiva que pretende mejorar los actuales mecanismos de resolución de litigios de doble imposición en la UE al objeto de diseñar un sistema fiscal justo y eficiente que contribuya a la seguridad jurídica y que garantice la coordinación dentro de la UE de un modo flexible. Además, el hecho de que adopte la forma de directiva implica la condición de Derecho de la UE y, por ende, vinculante para los Estados miembros (*ex art. 288 TFUE*), así como la sujeción a la interpretación del TJUE (*art. 267 TFUE*).

Pues bien, el 25 de octubre de 2016 vio la luz la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los mecanismos de resolución de los litigios de doble imposición en la UE (COM (2016) 686 final), aprobada definitivamente el 10 de octubre de 2017 (Directiva 2017/1852) que, con base en el Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) ya existente, amplía su cobertura a ámbitos que no están protegidos actualmente e incluye bloques de cumplimiento específicos para atajar las principales deficiencias detectadas en relación con la aplicación y la efectividad de este mecanismo.

En definitiva, la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, prevé un sistema de «doble instancia», basado en el modelo del Convenio Europeo de Arbitraje (90/436/CEE), en el que, tras la solicitud del sujeto pasivo, las administraciones nacionales disponen de un plazo de dos años para llegar a una solución amistosa del caso planteado. En caso de no llegarse a un acuerdo, se prevé una segunda fase ante una comisión consultiva (Advisory Commission) o una comisión de resolución alternativa de litigios (Alternative Dispute Resolution Commission). Alcanzada una resolución por una de estas comisiones, las autoridades de los Estados implicados dispondrán de un plazo de seis meses para llegar a un acuerdo.

Aunque entendemos acertado el instrumento legal de la directiva, lo cierto es que el rol desempeñado por el contribuyente en el control de su cumplimiento es prácticamente nulo; y ello en la medida en que él mismo no es parte en el procedimiento conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Funcionamiento del TJUE, siendo las posibilidades de intervención muy limitadas.

En definitiva, la lentitud de los progresos realizados en relación con los mecanismos de solución de controversias fiscales bajo los auspicios de la OCDE, la ausencia de un tribunal fiscal internacional al que poder solicitar pronunciamientos que puedan proteger los derechos de los contribuyentes, el rechazo de los Estados al arbitraje o la escasa efectividad del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE) son situaciones en las que la defensa de los obligados al pago de los tributos queda a expensas de las políticas fiscales imperantes en ese momento.

En la medida en que los problemas mundiales de fiscalidad requieren respuestas mundiales, la fiscalización de las actuaciones de los Estados y la coordinación fiscal internacional deberían ir acompañadas de una convergencia global para el ejercicio de los recursos legales disponibles para los contribuyentes con el fin de preservar la eficacia también en situaciones transfronterizas bajo un modelo «multilateral cooperative compliance».

## SUPUESTOS PRÁCTICOS DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES TRIBUTARIOS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA (Y II)

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Profesor del CEF*

(Prueba 2, celebrada el día 28 de mayo de 2016, de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de turno libre y acceso por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, convocatoria 220.)

---

### EXTRACTO

Desarrollamos a continuación un caso práctico que consta de dos partes correspondiente a la prueba 2 de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios, donde se plantean cuestiones relativas a aspectos de IRPF y sobre la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720).

**Palabras clave:** Cuerpo Superior de Inspectores Tributarios de la Generalitat de Catalunya; IRPF; modelo 720; declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

---

## **ENUNCIADO**

### **PARTE 1**

La señora López, casada y madre de dos hijos menores de 25 años, es una reconocida dermatóloga con residencia habitual en Barcelona. Durante el año 2015 disponemos de la siguiente información relacionada con su trabajo:

Como trabajadora de un hospital público ha tenido un sueldo bruto de 72.000 euros. Las retenciones del IRPF suman 22.400 euros. La Seguridad Social a cargo del trabajador ha sido de 2.600 euros y la cuota patronal suma 12.000 euros. Durante este año ha satisfecho al colegio de médicos 330 euros y 120 euros a un sindicato.

En el mes de junio, la señora López asistió a un congreso profesional en Madrid. Fue y volvió con su coche porque le gusta mucho conducir. El hospital le abonó en concepto de locomoción 0,19 euros por cada kilómetro (618 km); le abonó también 350 euros, en concepto de gastos de estancia, importe que la señora López tuvo que acreditar con la presentación de la correspondiente factura. Además, su hospital tiene como criterio pagar unas dietas de 30 euros por día de congreso. Como el congreso duró 2 días, percibió 60 euros.

Por unas clases impartidas en una universidad privada ha recibido 1.000 euros brutos, y las retenciones practicadas ascendieron a 190 euros.

La señora López visita también enfermos en una consulta privada de la que ella es la titular. Durante el 2015, los ingresos totales procedentes de sus visitas ascienden a 25.000 euros. Los gastos reales derivados de esta actividad han sido de 6.000 euros. Dentro de esta cifra está incluido el alquiler pagado por la consulta, que suma un total de 400 euros mensuales. En 2014 el importe neto de su cifra de negocios fue de 27.000 euros.

Por otro lado, tenemos información sobre las operaciones siguientes:

De una imposición a plazo de la que es titular conjuntamente con su marido han obtenido ambos un total de 1.280 euros netos. La retención practicada fue del 20%.

En diciembre de 2014, compró letras del Tesoro con un valor de suscripción de 3.000 euros. Estas letras se amortizaron en marzo de 2015 por 3.011 euros.

En noviembre de 2014, compró unos bonos de una reconocida empresa por valor de 10.000 euros. En septiembre de 2015, transmitió los bonos por valor de 9.800 euros.

Participa en los fondos propios de una entidad desde 2003. El importe recibido en concepto de dividendos en 2015 fue de 350 euros brutos, con una retención del 19,5%. Igualmente percibió 30 euros brutos como prima de asistencia a la junta general de accionistas.

En mayo de 2015, recibe de su entidad financiera un televisor por una imposición a plazo de 2 años de 25.000 euros. El valor de mercado del televisor es de 1.800 euros y el ingreso a cuenta efectuado por la entidad financiera ha sido de 300 euros.

Durante el 2015, su entidad financiera le ha cargado una comisión de mantenimiento de la cuenta corriente de 35 euros. Además, para la renovación de la tarjeta de crédito le aplicaron una comisión de 20 euros. En concepto de administración y depósito de valores negociables la comisión ha sido de 45 euros.

La señora López conjuntamente con su marido son propietarios de su vivienda habitual en Barcelona, adquirida en marzo de 2014. El valor catastral actualizado es de 195.000 euros. Durante 2015, han pagado conjuntamente 12.000 euros de hipoteca, de los cuales 8.000 euros corresponden a amortización del principal y el resto a intereses.

La vivienda donde vivieron antes de comprar la actual vivienda la adquirió la señora López conjuntamente con su marido en 2007. Este piso, situado también en Barcelona, estuvo desocupado hasta que en el mes de junio de 2015 lo consiguieron alquilar. El alquiler pactado mensual incluye los siguientes conceptos: renta 1.400 euros; gastos de portería: 100 euros. El IBI anual del piso es de 300 euros. El coste de adquisición del piso fue de 180.000 euros, de los cuales un 60% corresponden al valor del suelo. El administrador de fincas les ha cobrado unos honorarios de 500 euros más IVA por las gestiones realizadas para alquilar el piso. Desgraciadamente, las mensualidades correspondientes a los meses de noviembre y diciembre aún no se habían cobrado en fecha 31 de diciembre de 2015.

En junio de 2015, invirtió en unas acciones de una entidad que cotiza en bolsa. El importe de la compra fue de 10.000 euros y además pagó 25 euros de comisiones. En el mes de septiembre, al ver que la cotización había subido considerablemente, las vendió por un importe bruto de 11.730 euros. Las comisiones derivadas de la venta ascendieron a 30 euros.

En su liquidación del IRPF de 2014 había un saldo neto negativo por ganancias y pérdidas patrimoniales pendientes de compensar a integrar en la base del ahorro de 1.000 euros.

### *Preguntas:*

En relación con la liquidación del IRPF de 2015 de la señora López, determine, justificando brevemente la respuesta, los siguientes conceptos:

1. El rendimiento neto reducido del trabajo (3 puntos).
2. El rendimiento neto reducido del capital inmobiliario (3 puntos).
3. El rendimiento neto del capital mobiliario (1,5 puntos).
4. El rendimiento neto reducido de actividades económicas (1,5 puntos).
5. El régimen de imputación de rentas inmobiliarias (0,5 puntos).
6. Las ganancias y pérdidas patrimoniales (1,5 puntos).
7. La base imponible general (0,5 puntos).
8. La base imponible del ahorro (0,5 puntos).
9. Las cuotas íntegras, líquidas y diferencial (1,5 puntos).

## PARTE 2

El 27 de febrero de este año la señora López recibió una citación de la Dependencia de Inspección de Cataluña por la que se le notificaba el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IRPF de los ejercicios 2011 a 2014.

Durante la inspección se le pone de manifiesto que, de acuerdo con los datos de que dispone la AEAT, es titular de una imposición a plazo en el Dresdner Bank, sucursal de Múnich (Baviera), de importe 380.000 euros. El saldo de este depósito no ha sido objeto de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

La señora López manifiesta a la Inspección que este capital proviene de la liquidación de la herencia de su abuelo Bonaventura Gassiot, que murió en 1999 y que le transfirieron a la cuenta alemana mencionada, porque era donde residía entonces, haciendo el doctorado en el Max Planck Instituto desde 1998. Y añade que no ha efectuado disposición alguna desde su apertura.

### *Preguntas:*

Analizar las consecuencias tributarias de los hechos descritos y, en concreto, las liquidaciones y sanciones que eventualmente procederían en los siguientes supuestos:

1. Si la señora López pudiera acreditar las circunstancias expresadas en relación con este dinero, tanto en cuanto a su residencia en Alemania como en el origen del capital (4 puntos).
2. Si no las pudiera acreditar en absoluto, o bien si la Inspección considerara que la prueba que ha podido reunir es insuficiente (4 puntos).

## SOLUCIÓN

### PARTE 1

#### PREGUNTA 1

Los rendimientos del trabajo se regulan en los artículos que van del 17 al 20 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Según el artículo 18 de la LIRPF, como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación el 30% de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un periodo de generación superior a 2 años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

De conformidad con el artículo 19 de la LIRPF, el rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles, que serán exclusivamente los siguientes:

- a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- b) Las detracciones por derechos pasivos.
- c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
- d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.
- e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.
- f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se in-

crementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Por último, el artículo 20 de la LIRPF regula las reducciones sobre el rendimiento neto del trabajo, estableciendo que los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la LIRPF.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta:

Rendimiento neto del trabajo reducido de la señora López:

Rendimiento íntegro .....	73.000 (1)
Reducción rendimiento íntegro .....	-0 (2)
Rendimiento íntegro reducido .....	73.000
Gastos deducibles .....	-5.050 (3)
Rendimiento neto .....	67.950
Reducción del rendimiento neto .....	-0 (4)
Rendimiento neto reducido .....	67.950
	.../...

.../...

- (1) La señora López, como trabajadora por cuenta ajena de un hospital público, obtiene un rendimiento íntegro del trabajo (art. 17.1 a) de la LIRPF), que se va a integrar en la renta general (art. 45 de la LIRPF) y, posteriormente, en la base imponible general (art. 48 de la LIRPF). Cabe computar como rendimiento íntegro dinerario, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF, el sueldo íntegro (72.000 €).
- Los rendimientos derivados de impartir clases en una universidad privada constituyen rendimiento íntegro del trabajo, tal y como dispone el artículo 17.2 c) de la LIRPF, que se va a integrar en la renta general (art. 45 de la LIRPF) y, posteriormente, en la base imponible general (art. 48 de la LIRPF).
- Los gastos de desplazamiento, manutención y alojamiento, percibidos por la señora López, constituyen rendimiento íntegro del trabajo, en virtud del artículo 17.1 d) de la LIRPF, que se van a integrar en la renta general (art. 45 de la LIRPF) y, posteriormente, en la base imponible general (art. 48 de la LIRPF), excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, con los límites que reglamentariamente se establezcan. A tal efecto, el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), establece las cantidades percibidas por dichos conceptos excluidas de tributación.
- Así, en cuanto al viaje realizado en el mes de junio para asistir a un congreso profesional en Madrid, estaría exenta de tributación, por lo que se refiere a los gastos de locomoción, la cantidad que no exceda de 0,19 euros por kilómetro recorrido (en este caso, al tratarse de un trayecto de ida y vuelta, cabe computar 1.236 km). Por lo que se refiere a los gastos de estancia, estará exenta la cantidad que se justifique (en este caso, la trabajadora justifica gastos de estancia por importe de 350 €). Por lo que se refiere a los gastos de manutención, dado que se pernocta fuera del domicilio habitual, y se trata de un desplazamiento dentro del territorio español, estaría exenta la cantidad de 53,34 euros por día (en este caso, cabe computar como importe exento por este concepto la cantidad de 106,68 €, es decir, 53,34 € diarios por 2 días).
- Por tanto, no procede computar los importes satisfechos por el hospital, en concepto de gastos de locomoción, manutención y estancia, por la asistencia de la señora López al congreso profesional de Madrid, al estar totalmente exentos.
- (2) De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la LIRPF, no procede aplicar la reducción del 30 % para rendimientos con un periodo de generación superior a 2 años a ninguno de los componentes del rendimiento íntegro.
- (3) Del rendimiento íntegro reducido del trabajo cabría deducir los gastos tasados del artículo 19 de la LIRPF, dando como resultado el rendimiento neto. Dichos gastos serían la Seguridad Social (2.600 €), la cuota satisfecha al colegio profesional (330 €), la cuota sindical (120 €), así como 2.000 euros en concepto de otros gastos distintos de los anteriores.
- (4) No procede aplicar la reducción sobre el rendimiento neto del trabajo, prevista en el artículo 20 de la LIRPF, dado que el mismo no es inferior a 14.450 euros.

## PREGUNTA 2

Los rendimientos del capital inmobiliario se regulan en los artículos 22 a 24 de la LIRPF.

Según dispone el artículo 22 de la LIRPF, tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

El artículo 23.1 de la LIRPF señala que para la determinación del rendimiento neto se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los 4 años siguientes.

El artículo 23.2 de la LIRPF regula las reducciones, disponiendo que en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo declarado se reducirá en un 60 %.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

Rendimiento íntegro (1) (1.500 × 7) .....	10.500
Gastos deducibles (2) .....	-2.740
Portería .....	700
IBI (300 × 7/12) .....	175
Administración de fincas .....	605
Amortización bien inmueble .....	1.260
Rendimiento neto .....	7.760
Reducción rendimiento neto (3) .....	-4.656
Rendimiento neto reducido .....	3.104
Rendimiento neto reducido señora López (4) .....	1.553

(1) Tal y como dispone el artículo 22 de la LIRPF, procede computar como rendimiento íntegro los gastos de portería repercutidos al arrendatario del inmueble.

(2) Tienen la consideración de gastos deducibles los establecidos en el artículo 13 del RIRPF, los de portería (700 €), IBI (175 €), así como los honorarios del administrador de fincas (605 €).

También resulta deducible la amortización del bien inmueble, en la parte que no exceda del resultado de aplicar el porcentaje del 3 % sobre el mayor valor entre el coste de adquisición satisfecho y el valor catastral, sin incluir en el cómputo el valor del suelo:

$$180.000 \times 3\% \times 40\% \times 7/12 = 1.260 \text{ euros}$$

No procede deducir los saldos de dudoso cobro (las mensualidades de los meses de noviembre y diciembre, que no se habían cobrado a fecha 31 de diciembre de 2015), dado que entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente (suponiendo que la gestión de cobro se hubiese producido, la misma habría tenido lugar, como muy pronto, a principios de noviembre) y el de la finalización del periodo impositivo no han transcurrido más de 6 meses.

(3) De conformidad con lo establecido en el artículo 23.2 de la LIRPF, procede reducir el rendimiento neto en un 60 % para el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda.

(4) El artículo 11.3 de la LIRPF señala que los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos, según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

.../...

.../...

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Dado que el inmueble fue adquirido por la señora López, conjuntamente con su marido, en el año 2007, el rendimiento del capital inmobiliario se atribuirá por mitad a cada uno de los cónyuges.

## PREGUNTA 3

Los rendimientos del capital mobiliario se regulan en los artículos 25 y 26 de la LIRPF.

Los rendimientos derivados de la imposición a plazo fijo constituyen rendimiento del capital mobiliario, derivados de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 de la LIRPF), a integrar en la renta del ahorro y, posteriormente, en la base imponible del ahorro.

Siendo el rendimiento neto de 1.280 euros (es decir, una vez practicada la retención del 20%), el rendimiento íntegro a computar ascenderá a 1.600 euros [ $1.280/(1 - 0,2)$ ]. Además, dado que la titularidad de la imposición es compartida con su marido, tal y como dispone el artículo 11 de la LIRPF, únicamente procede computar como rendimiento íntegro de la señora López la mitad del rendimiento íntegro, es decir, 800 euros.

Los rendimientos derivados de la amortización de Letras del Tesoro constituyen rendimiento del capital mobiliario, derivados de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 de la LIRPF), a integrar en la renta del ahorro y, posteriormente, en la base imponible del ahorro. En este caso, debemos computar como rendimiento íntegro la diferencia entre el valor de reembolso y el valor de adquisición, lo cual da como resultado un rendimiento íntegro del capital mobiliario de 11 euros ( $3.011 - 3.000$ ). Por lo que se refiere a la retención, el artículo 99.3 de la LIRPF establece que no se someterán a retención los rendimientos derivados de las Letras del Tesoro.

Los rendimientos derivados de la transmisión de bonos constituyen rendimiento del capital mobiliario, derivados de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 de la LIRPF), a integrar en la renta del ahorro y, posteriormente, en la base imponible del ahorro. En este caso, debemos computar como rendimiento íntegro la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, lo cual da como resultado un rendimiento íntegro del capital mobiliario negativo de 200 euros ( $9.800 - 10.000$ ).

Tanto los dividendos como la prima de asistencia a la junta general de accionistas constituyen rendimientos del capital mobiliario, derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, a integrar en la renta del ahorro y, posteriormente, en la base imponible del ahorro. Por lo tanto, procede computar como rendimiento íntegro 380 euros (350 € en concepto de dividendos más 30 € en concepto de prima de asistencia a la junta general de accionistas).

El televisor recibido de una entidad financiera por una imposición a plazo de 2 años constituye un rendimiento del capital mobiliario en especie (no dinerario), dado que deriva de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 de la LIRPF). De conformidad con el artículo 43 de la LIRPF, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de determinadas reglas especiales de valoración, y a dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

En consecuencia, la valoración del rendimiento del capital mobiliario en especie asciende a 1.800 euros, más el ingreso a cuenta de 300 euros (suponiendo que el mismo no se haya repercutido al perceptor de la renta), es decir, 2.100 euros. Además, de conformidad con lo señalado en el artículo 46 de la LIRPF, va a formar parte de la renta del ahorro.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

Rendimiento íntegro (800 + 11 - 200 + 350 + 30 + 2.100) .....	3.091
Gastos deducibles (1) .....	-45
Rendimiento neto .....	3.046
Reducción rendimiento neto (2) .....	0
Rendimiento neto reducido .....	3.046

(1) De conformidad con lo establecido en el artículo 26 de la LIRPF, procede computar como gastos deducibles únicamente los de administración y depósito de valores negociables.

(2) No procede aplicar la reducción del 30 % prevista en el artículo 26 de la LIRPF, dado que la misma se aplica únicamente a rendimientos del capital mobiliario del apartado 4 del artículo 25 de la LIRPF (otros rendimientos del capital mobiliario) con un periodo de generación superior a 2 años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

#### PREGUNTA 4

Los rendimientos de actividades económicas se regulan en los artículos 27 a 32 de la LIRPF.

El artículo 27 de la LIRPF regula los rendimientos íntegros de actividades económicas, disponiendo que se considerarán como tales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Por lo tanto, procede considerar los rendimientos obtenidos por la visita de enfermos en una consulta privada de la cual es titular la señora López como rendimiento de actividades económicas, a integrar en la renta general.

El artículo 28 de la LIRPF regula las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, señalando que el mismo se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de la LIRPF para la estimación directa y en el artículo 31 de la LIRPF para la estimación objetiva.

El artículo 30 de la LIRPF establece las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, en los siguientes términos:

- 1.º La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

- 2.º Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

En este caso, el método de determinación del rendimiento de actividades económicas será el de estimación directa simplificada, tal y como establece el artículo 30 de la LIRPF, dado que el importe neto de la cifra de negocios del año inmediatamente anterior, es decir, el año 2014, no superó los 600.000 euros (en 2014, el importe neto de la cifra de negocios ascendió a 27.000 €) y no existe constancia de que haya renunciado a la aplicación de esta modalidad simplificada.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 30 del RIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estima-

ción directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la LIRPF, con las especialidades siguientes:

- 1.<sup>a</sup> Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el ministro de Hacienda y Función Pública. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la LIS que afecten a este concepto.
- 2.<sup>a</sup> El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 % sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar los 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 del RIRPF.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

Rendimiento íntegro .....	25.000
Gastos deducibles .....	-6.000
Rendimiento neto .....	19.000
Reducción 5 % rendimiento neto (19.000 × 5 %) (1) .....	-950
Rendimiento neto .....	18.050
Reducción rendimiento neto .....	0
Rendimiento neto reducido .....	18.050

(1) Tal y como dispone el artículo 30 del RIRPF, el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 % sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar los 2.000 euros anuales.

## PREGUNTA 5

El régimen de imputación de rentas inmobiliarias se regula en el artículo 85 de la LIRPF, que señala que en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital,

excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2% al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1%.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1% y se aplicará sobre el 50% del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

Estas rentas, que se integrarán en la renta general y, posteriormente, en la base imponible general, se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de la LIRPF.

La vivienda habitual, sita en Barcelona y adquirida en marzo de 2014, no genera imputación de rentas inmobiliarias, tal y como establece el artículo 85 de la LIRPF.

En cambio, sí que genera imputación de rentas inmobiliarias la vivienda sita en Barcelona y adquirida en 2007, por los 5 meses del año que ha permanecido desocupada (de enero a mayo de 2015). Ahora bien, resulta imposible cuantificar esta renta, dado que el enunciado no nos proporciona el valor catastral del inmueble, ni tampoco la fecha de su revisión.

## PREGUNTA 6

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se regulan en los artículos 33 a 39 de la LIRPF.

La venta de las acciones de una entidad cotizada en bolsa ocasiona una ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de un elemento patrimonial, por lo que va a formar parte de la renta del ahorro (art. 46 de la LIRPF), y que se va a computar por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, teniendo en cuenta los gastos de compra o venta.

• Valor de transmisión (11.730 – 30) .....	11.700
• Valor de adquisición (10.000 + 25) .....	10.025
• Ganancia de patrimonio .....	1.675

## PREGUNTA 7

De conformidad con lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF, la base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

- a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada periodo impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta que constituyen la renta general, es decir, los rendimientos que no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de la LIRPF.
- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que constituyen la renta general, es decir, las que no se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

De conformidad con lo establecido anteriormente, formarán parte del apartado a) los rendimientos netos reducidos del trabajo (67.950 €), los rendimientos netos reducidos de actividades económicas (18.050 €), los rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (1.553 €), así como las imputaciones de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la LIRPF (cuyo importe no es posible cuantificar al no disponer ni del valor catastral del bien inmueble objeto de este régimen ni de su fecha de revisión), lo que da como resultado un saldo positivo de 87.553 euros.

Por su parte, no existen partidas que formen parte del apartado b) (pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones).

En consecuencia, la base imponible general asciende a 87.553 euros.

## PREGUNTA 8

Según el artículo 49 de la LIRPF, la base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

- a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la LIRPF (si bien existe un caso particular para el apartado 2 del art. 25).

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) de este apartado, obtenido en el mismo periodo impositivo, con el límite del 25 % de dicho saldo positivo.

- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este apartado, obtenido en el mismo periodo impositivo, con el límite del 25% de dicho saldo positivo.

De conformidad con lo señalado en el párrafo anterior, formarán parte del apartado a) los rendimientos del capital mobiliario procedentes, tanto de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad (art. 25.1 de la LIRPF), como de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 de la LIRPF), lo que da como resultado un saldo positivo de 3.046 euros.

Por su parte, formará parte del apartado b) la ganancia de patrimonio derivada de la venta de un paquete de acciones de una entidad que cotiza en bolsa, cuyo importe asciende a 1.675 euros.

La disposición transitoria séptima de la LIRPF regula las partidas pendientes de compensación, señalando que las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de la LIRPF (es decir, las derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales), en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, correspondientes a los periodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se seguirán compensando con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de la LIRPF.

El enunciado indica que en la liquidación del IRPF del ejercicio 2014 había un saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales pendientes de compensar, a integrar en la base imponible del ahorro, de 1.000 euros, por lo que dicho importe se compensará con el saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivado de la transmisión de elementos patrimoniales de 2015 (1.675 €), por lo que el saldo de la letra b) del artículo 49.1 de la LIRPF ascenderá a 675 euros.

En consecuencia, la base imponible del ahorro asciende a 3.721 euros (3.046 + 675).

Base imponible general		Base imponible del ahorro	
Rendimientos e imputaciones	Ganancias y pérdidas patrimoniales	Rendimientos	Ganancias y pérdidas
67.950		3.046	1.675
1.553			
18.050			
			.../...

Base imponible general		Base imponible del ahorro	
Rendimientos e imputaciones	Ganancias y pérdidas patrimoniales	Rendimientos	Ganancias y pérdidas
.../...			
Saldo: 87.553	Saldo: 0	Saldo: 3.046	Saldo: 1.675 Comp. pérdida 2014: 1.000
Total: 87.553	Total: 0	Total: 3.046	Total: 675

- Base imponible general: 87.553 euros.
- Base imponible del ahorro: 3.721 euros.

## PREGUNTA 9

Dado que no procede aplicar reducción alguna en las bases imponibles (general y del ahorro), en los términos establecidos en los artículos 51 y siguientes de la LIRPF, las bases liquidables (general y del ahorro) van a coincidir con las bases imponibles (general y del ahorro).

Para poder determinar la cuota íntegra (estatal y autonómica), amén de cuantificar las bases liquidables (general y del ahorro), necesitamos conocer el importe del mínimo personal y familiar, regulado en los artículos 56 a 61 de la LIRPF, que se define como la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto.

El artículo 57.1 de la LIRPF dispone que el mínimo del contribuyente asciende a 5.550 euros anuales, tanto en tributación individual como conjunta.

Respecto del mínimo por descendientes, regulado en el artículo 58 de la LIRPF, cabe señalar que generan el derecho a su aplicación los descendientes menores de 25 años (o discapacitados, cualquiera que sea la edad), que convivan con su/s progenitor/es y no obtengan rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales.

Suponiendo que los descendientes cumplan los requisitos previstos en el artículo 58 de la LIRPF, procederá aplicar, en concepto de mínimo por descendientes, un importe de 2.400 euros anuales por el primer descendiente y 2.700 euros anuales por el segundo descendiente.

Ahora bien, el artículo 61 de la LIRPF establece que cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Además, no procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Dado que el enunciado del supuesto nos indica que la señora López está casada, debemos prorratear el mínimo por descendientes entre ella y su marido, por lo que procede computar como mínimo por descendientes 2.550 euros (5.100/2).

En consecuencia, el importe del mínimo personal y familiar aplicable asciende a 8.100 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

• Mínimo del contribuyente .....	5.550
• Mínimo por descendientes .....	2.550
• Total mínimo personal y familiar .....	<u>8.100</u>

El artículo 62 de la LIRPF regula la cuota íntegra estatal, señalando que la misma será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 63 y 66 de la LIRPF, a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente.

Por su parte, el artículo 63 de la LIRPF regula la escala general del impuesto, disponiendo que la parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de la LIRPF será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala (en el ejercicio 2015):

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	12.450	9,5
12.450	1.182,75	7.750	12
20.200	2.112,75	13.800	15
34.000	4.182,75	26.000	18,5
60.000	8.992,75	En adelante	22,5

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar la escala prevista en el número 1.º anterior.

El artículo 66 de la LIRPF regula los tipos de gravamen del ahorro, disponiendo que la parte de la base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de la LIRPF será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000	570	44.000	10,5
50.000	5.190	En adelante	11,5

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar la escala prevista en el número 1.º anterior.

Por lo tanto, los datos que necesitamos para cuantificar la cuota íntegra estatal del ejercicio 2015 son:

• Base liquidable general .....	87.553
• Base liquidable del ahorro .....	3.721
• Mínimo personal y familiar .....	8.100

Cálculo de la cuota íntegra estatal general:

• Hasta 60.000 euros .....	8.992,75
• Resto base liquidable (27.553 × 22,5%) .....	6.199,43
• Total .....	15.192,18
• Mínimo personal y familiar (8.100 × 9,5%) .....	–769,5
• Cuota íntegra general estatal .....	14.422,68

Cálculo de la cuota íntegra estatal del ahorro:

• Hasta 3.721 euros (3.721 × 9,5%) .....	353,5
• Total cuota íntegra estatal (14.422,68 + 353,5) .....	14.776,18

El artículo 73 de la LIRPF regula la cuota íntegra autonómica, disponiendo que será la suma de las cuantías resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 74 y 76 de la LIRPF, a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente.

El artículo 74 de la LIRPF señala la escala autonómica del impuesto, estableciendo que la parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de la LIRPF, será gravada de la siguiente forma:

- 1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala aprobada por la correspondiente comunidad autónoma, en el ejercicio de sus competencias normativas en la materia.

La escala autonómica aprobada por la Comunidad Autónoma de Cataluña es la siguiente:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	17.707,2	12
17.707,2	2.124,86	15.300	14
33.007,2	4.266,86	20.400	18,5
53.407,2	8.040,86	66.593	21,5
120.000,2	22.358,36	55.000	23,5
175.000,2	35.283,36	En adelante	25,5

- 2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar la escala prevista en el número 1.º anterior.

Por su parte, el artículo 76 de la LIRPF determina los tipos de gravamen del ahorro, señalando que la parte de base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de la LIRPF, será gravada de la siguiente forma:

- 1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	10
6.000	600	44.000	11
50.000	5.440	En adelante	12

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de la LIRPF la escala prevista en el número 1.º anterior.

Por lo tanto, los datos que necesitamos para cuantificar la cuota íntegra autonómica del ejercicio 2015 son:

- Base liquidable general ..... 87.553
- Base liquidable del ahorro ..... 3.721
- Mínimo personal y familiar ..... 8.100

Cálculo de la cuota íntegra autonómica general:

- Hasta 53.407,20 euros ..... 8.040,86
- Resto base liquidable (34.145,81 × 21,5%) ..... 7.341,35
- Total ..... 15.382,21
- Mínimo personal y familiar (8.100 × 12%) ..... -972
- Cuota íntegra general estatal ..... 14.410,21

Cálculo de la cuota íntegra estatal del ahorro:

- Hasta 3.721 euros (3.721 × 10%) ..... 372,1
- Total cuota íntegra autonómica (14.410,21 + 372,1) ..... 14.782,31

El artículo 67 de la LIRPF regula la cuota líquida estatal, disponiendo que será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

- a) La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el apartado 1 del artículo 68 de la LIRPF.

- b) El 50% del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de la LIRPF.

El artículo 77 de la LIRPF regula la cuota líquida autonómica, señalando que será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

- a) El 50% del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de la LIRPF, con los límites y requisitos de la situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.
- b) El importe de las deducciones establecidas por la comunidad autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Dado que no procede aplicar deducción alguna en las cuotas íntegras (estatal y autonómica), las cuotas líquidas (estatal y autonómica) van a coincidir con las cuotas íntegras (estatal y autonómica):

• Cuota íntegra estatal .....	14.776,18
• – Deducciones .....	0
• Cuota líquida estatal .....	14.776,18
• Cuota íntegra autonómica .....	14.782,31
• – Deducciones .....	0
• Cuota líquida autonómica .....	14.782,31

Cabe señalar que no procede aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual, prevista en la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF, dado que la misma únicamente procede en el caso de contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, y el enunciado indica que la vivienda sita en Barcelona, que constituye su vivienda habitual, fue adquirida en el mes de marzo de 2014.

Por otra parte, cabe señalar que no resulta aplicable en el presente supuesto ninguna de las deducciones de la cuota íntegra establecidas por la Comunidad Autónoma de Cataluña en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009.

Por último, el artículo 79 de la LIRPF regula la cuota diferencial, disponiendo que será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

- a) La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de la LIRPF.

- b) Las deducciones a que se refieren el artículo 91.10 y el artículo 92.4 de la LIRPF.
- c) Las retenciones a que se refiere el apartado 11 del artículo 99 de la LIRPF.
- d) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del artículo 99 de la LIRPF, así como las cuotas satisfechas del impuesto sobre la renta de no residentes y devengadas durante el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia.
- e) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en la LIRPF y en sus normas reglamentarias de desarrollo.

A estos efectos, el artículo 99.5 de la LIRPF dispone que el perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor solo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

En este caso, la cuota diferencial asciende a 6.440,24 euros, resultado de minorar la cuota líquida total (29.558,49 €) en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta, que ascienden en su conjunto a 23.118,25 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

- 22.400 euros, que corresponden a retenciones practicadas por rendimientos del trabajo personal (la retención, en este caso, es variable, y depende de las circunstancias personales y familiares del contribuyente).
- 190 euros, que corresponden a retenciones derivadas de rendimientos procedentes de impartir cursos, coloquios, conferencias y similares (el tipo de retención vigente hasta el 11 de julio de 2015 era del 19%).
- 160 euros, que corresponden a retenciones derivadas de rendimientos del capital mobiliario procedentes de la cesión a terceros de capitales propios –la imposición a plazo fijo– (el tipo de retención vigente hasta el 1 de julio de 2015 era del 20%).
- 68,25 euros, que corresponden a retenciones derivadas de rendimientos del capital mobiliario procedentes de dividendos (el tipo de retención aplicable a partir del 12 de julio de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2015 era del 19,5%).
- 300 euros, que corresponden a ingresos a cuenta de rendimientos del capital mobiliario.

## PARTE 2

### PREGUNTAS 1 Y 2

El 30 de octubre de 2012 se publicó en el BOE la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Según señala su exposición de motivos, su finalidad es establecer una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, así como perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación.

Así, como mecanismo de lucha contra el fraude, y como incentivo para que los contribuyentes acudiesen al proceso de «amnistía fiscal» (declaración tributaria especial, modelo 750), la Ley 7/2012 establece *ex novo* la obligación, de periodicidad anual, de presentar una obligación informativa comprensiva de los bienes y derechos situados en el extranjero, así como un nuevo régimen de prescripción y sancionador respecto de los incrementos no justificados de patrimonio de los que dichos bienes y derechos situados en el extranjero puedan ser representativos.

El artículo Uno.Diecisiete de la Ley 7/2012 introduce una nueva disposición adicional (la decimoctava) en la LGT, en la que se regula la obligación de suministrar a la AEAT, a través de una declaración informativa de periodicidad anual, la siguiente información sobre los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sea titular o beneficiario o en las que figure como autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Seguros de vida o invalidez de los que sea tomador y rentas vitalicias o temporales de las que el contribuyente sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Esta obligación de información fue desarrollada reglamentariamente (RD 1558/2012, de 15 de noviembre), mediante la introducción de los nuevos artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Real De-

creto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Declaración informativa a efectuar en el modelo 720.

El plazo para la presentación de esta declaración informativa correspondiente al año 2012 se estableció por la disposición adicional única del Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, fijándose entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013, debiéndose formular en el modelo 720, aprobado al efecto que se presentará telemáticamente por internet. El plazo para presentar esta declaración informativa correspondiente al año 2013 y siguientes será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año inmediato siguiente.

Por otra parte, la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT tipifica como infracción tributaria la no presentación en plazo de la declaración de activos extranjeros, o su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

La anterior infracción será muy grave y se sancionará, en el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Por otra parte, de forma paralela al establecimiento de la obligación de declaración de bienes en el extranjero, la Ley 7/2012 añade un nuevo apartado 2 al artículo 39 de la LIRPF, al objeto de establecer una suerte de «imprescriptibilidad» en relación con los incrementos no justificados de patrimonio materializados en bienes y derechos que, estando situados en el extranjero, no hayan sido incluidos, dentro de plazo, en la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720).

De esta manera, el artículo 39.2 de la LIRPF establece que tendrán, en todo caso, la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas, integrándose en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la nueva obligación de información a la Administración tributaria sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero, prevista en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

No obstante, no se considerará la existencia de una ganancia patrimonial no justificada cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con:

- Rentas declaradas.
- Rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF.

Lo relevante, por tanto, es que la prueba de la prescripción de la renta que financió la adquisición del activo situado en el extranjero, o la prueba de que se es propietario de dicho activo desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, no se admitirá en el caso de activos situados en el extranjero no declarados en el modelo 720, por lo que aunque dicha prueba exista, y por muy fehaciente que esta sea, la Administración tributaria podrá liquidar un incremento no justificado de patrimonio, que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

Esta limitación probatoria de la prescripción no existe en el caso de los incrementos no justificados de patrimonio «internos», esto es, materializados en bienes o derechos situados en territorio español, respecto de los que el artículo 39.1 de la LIRPF sí admite la prueba de que el contribuyente ha sido titular del bien o derecho desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Esta «imprescriptibilidad» de los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados en bienes o derechos situados en el extranjero se adereza, asimismo, con un régimen sancionador específico y más gravoso que el ordinario: la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 dispone que la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave que se sancionará, en todo caso, con multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de incorporar a la base imponible la ganancia de patrimonio no justificada, cuantificada teniendo en cuenta que para su cálculo no se tendrán en consideración las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

Esta sanción es incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido, en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas, reguladas en los artículos 191 a 195 de la LGT, siendo aplicable la posible reducción de las sanciones contemplada en el artículo 188 de la LGT.

Por lo tanto, tanto si la señora López pudiera acreditar las circunstancias expresadas en relación con el dinero depositado en la cuenta bancaria abierta en el extranjero (tanto en cuanto a su residencia en Alemania como en el origen del capital), como si no las pudiera acreditar en absoluto (o bien si la Inspección considerara que la prueba que ha podido reunir es insuficiente), se habrá incurrido en la infracción tributaria tipificada en la disposición adicional decimoctava de la

LGT, consistente en la no presentación en plazo de la declaración de activos extranjeros, que se calificará como muy grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

Por otra parte, en el caso de que la señora López pudiera acreditar las circunstancias expresadas en relación con el dinero depositado en una cuenta bancaria situada en el extranjero, tanto en cuanto a su residencia en Alemania como en el origen del capital, no se considerará la existencia de una ganancia patrimonial no justificada, dado que la contribuyente habrá podido acreditar que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde, por una parte, con rentas declaradas y, por otra, con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF.

Por último, si la señora López no pudiera acreditar las circunstancias expresadas en relación con el dinero depositado en la cuenta bancaria en absoluto, o si la Inspección considerara que la prueba que hubiera podido reunir es insuficiente, se considerará la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada, en los términos establecidos en el artículo 39.2 de la LIRPF, así como la comisión de una infracción tributaria muy grave que se sancionará, en todo caso, con multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.

Se plantean dudas a la hora de determinar el año al que debe imputarse la ganancia de patrimonio no justificada. Esta cuestión nos la resuelve la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, que indica que la imputación «se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados». Por ello, en este caso, la imputación será al ejercicio más antiguo, de entre los no prescritos susceptibles de regularización, en el que estuviera en vigor la nueva redacción del artículo 39.2 de la LIRPF dada por la Ley 7/2012. Es decir, se imputará al año 2012, y no al 2011. Así las cosas, hasta 2016 las ganancias de patrimonio no justificadas, derivadas del incumplimiento de la obligación de informar en plazo sobre bienes y derechos situados en el extranjero, deberán imputarse al ejercicio 2012.

## EL REGISTRO DEL ARRENDAMIENTO

**Sergio Manuel Jiménez Cardoso**

*Profesor titular de la Universidad de Sevilla*

**Sonia Caro Fernández**

*Profesora contratada doctora de la Universidad de Sevilla*

Este trabajo ha sido finalista en el **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 registro de los arrendamientos está regulado de forma prácticamente idéntica en el PGC y en el PGC de Pymes. El PGC le dedica en exclusiva la NRV 8.<sup>a</sup>, aunque también trata cuestiones relacionadas con ellos en las NRV 3.<sup>a</sup>, 6.<sup>a</sup>, 9.<sup>a</sup> y 19.<sup>a</sup> Desde 2007, fecha de aprobación del PGC y del PGC de Pymes, el ICAC ha debido responder públicamente a casi una veintena de consultas relacionadas con contratos de arrendamiento y ha normalizado, en la RICAC de 28 de mayo de 2013, algunos arrendamientos implícitos en concesiones administrativas y contratos de franquicia.

A pesar de ello, aún subsisten lagunas y conceptos jurídicamente indeterminados en las normas españolas que tratan el registro del arrendamiento, por lo que ha de acudir, en no pocos casos, a las normas internacionales que las han inspirado. En este artículo abordamos de forma sistemática los problemas que plantea.

**Palabras clave:** registro del arrendamiento; arrendamiento financiero; arrendamiento operativo; fiscalidad de los arrendamientos; NRV 8.<sup>a</sup>; NIC 17; NIIF 16.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017*

## THE REGISTER OF LEASING CONTRACT

Sergio Manuel Jiménez Cardoso

Sonia Caro Fernández

---

### ABSTRACT

The register of leasing contracts is practically the same in general (PGC) and SMEs' accounting Spanish norms. The NRV 8 of PGC is entirely devoted to this register. The PGC also treats some issues related to leases in NRV 3, 6, 9 and 19. Since 2007, when general and SMEs' PGCs were approved, the ICAC has had to respond publicly to almost twenty queries related to leasing contracts. ICAC had also regulated, in RICAC dated May 28, 2013, certain leases implicit in administrative concessions and franchise agreements.

Despite this, there remain some gaps and concepts without definition in Spanish standards dealing with accounting for leases. For this reason, IAS 17 (the international standard that inspired the Spanish lease standards) needs to be applied in some cases. In this article we systematically address these problems.

**Keywords:** accounting for leases; capital lease; operating lease; taxation of leases; NRV 8; IAS 17; IFRS 16.

---

---

## Sumario

1. Identificación de arrendamientos
2. Calificación de un arrendamiento como financiero u operativo
3. Registro de los arrendamientos financieros
  - 3.1. Contabilidad del arrendatario
    - 3.1.1. Normas generales
    - 3.1.2. Normas especiales
  - 3.2. Contabilidad del arrendador
4. Registro de los arrendamientos operativos
  - 4.1. Norma general de imputación de los ingresos y gastos a pérdidas y ganancias
  - 4.2. Normas especiales de imputación de ingresos y gastos a pérdidas y ganancias
    - 4.2.1. Costes directos para el arrendador
    - 4.2.2. Derechos de traspaso
    - 4.2.3. Fianzas
    - 4.2.4. Contraprestaciones en especie
    - 4.2.5. Contraprestaciones únicas plurianuales (dinerarias y en especie)
    - 4.2.6. Inversiones inseparables de bienes arrendados
    - 4.2.7. La subrogación como arrendatario en contratos de arrendamiento operativo mediante combinaciones de negocios
5. El régimen fiscal de los arrendamientos
  - 5.1. Efectos tributarios del régimen especial de arrendamientos financieros
  - 5.2. Efectos contables del régimen especial de arrendamientos financieros
6. Cesiones de inmovilizados gratuitas o por precio significativamente inferior al de mercado
7. El registro de arrendamientos en la NIIF 16. Novedades respecto a la NIC 17
  - 7.1. Novedades en la identificación de un arrendamiento
  - 7.2. Novedades en el reconocimiento y valoración por el arrendatario
    - 7.2.1. Reconocimiento y valoración inicial
    - 7.2.2. Valoración posterior

### Bibliografía

## 1. IDENTIFICACIÓN DE ARRENDAMIENTOS

El registro de los arrendamientos está regulado de forma similar en la norma de registro y valoración (NRV) 8.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC) y en la NRV 7.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de Pymes). Ambas definen el arrendamiento como «cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo». La NRV 8.<sup>a</sup> del PGC y la NRV 7.<sup>a</sup> del PGC de Pymes son aplicables a las cesiones onerosas, tanto si su retribución implica pagos dinerarios o en especie. Las gratuitas, o por precio significativamente inferior al de mercado, se tratan posteriormente en el epígrafe 6.

Esta definición de arrendamiento, aunque intuitiva y útil en la inmensa mayoría de los casos, no permite distinguir entre arrendamientos y algunas prestaciones de servicios, que deben registrarse y valorarse empleando otras normas (la NRV 14.<sup>a</sup> del PGC o la 16.<sup>a</sup> del PGC de Pymes<sup>1</sup>). Para resolver este problema, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): a) ha indicado explícitamente algunos contratos que deben ser tratados como arrendamientos<sup>2</sup> y b) ha propuesto emplear los criterios contenidos en la Interpretación CINIIF 4 (véase respuesta a la Consulta n.º 4 del BOICAC 96 de 2013 –NFC049793–). En esta respuesta el ICAC indica que un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento si se dan dos condiciones. La primera es que tenga por objeto un activo determinado o identificable. En consecuencia, desde una perspectiva contable, no hay arrendamiento si el cumplimiento del contrato no depende (explícita o implícitamente) del uso de ese activo concreto. Por ejemplo, si el elemento pudiera ser sustituido o reemplazado por otro a voluntad del propietario. La segunda condición es que el acuerdo implique la cesión del derecho de uso del activo durante un periodo de tiempo determinado, lo que solo sucede si efectivamente se transfiere al cliente el derecho a controlar su uso. Se controla el uso del activo<sup>3</sup> en cualquiera de las siguientes circunstancias:

<sup>1</sup> Lo mismo ocurre en las normas internacionales. Mientras que los arrendamientos están regulados en la norma internacional de contabilidad (NIC) 17 o la norma internacional de información financiera (NIIF) 16 (actualmente en transición de la primera a la segunda), los ingresos por ventas y prestaciones de servicios están regulados en la NIIF 15 (que deroga a las NIC 11 y 18).

<sup>2</sup> Por ejemplo, la cesión de derechos de explotación de obras audiovisuales (respuesta del ICAC a la Consulta n.º 2 del BOICAC 80 de 2009 –NFC035921–), la cesión del uso de amarres (respuesta del ICAC a la Consulta n.º 3 del BOICAC 80 de 2009 –NFC035922–) y las servidumbres de paso temporales onerosas (respuesta del ICAC a la Consulta n.º 8 del BOICAC 96 de 2013 –NFC049801–).

<sup>3</sup> Obsérvese la diferencia entre *control de uso de un activo* y *control económico de un activo*. Por *control económico de un activo* se entiende que la empresa puede apropiarse lícitamente de los rendimientos que producirá, incluso en contra de la voluntad de terceros, en términos similares a los asociados normalmente al propietario.

- a) El cliente tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo, o dirigir a otros para que lo exploten en la forma que determine, con el fin de obtener o controlar un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios proporcionados por el activo.
- b) El cliente tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo, mientras obtiene o controla una cantidad, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios proporcionados por el activo.
- c) Los hechos y circunstancias indican que es remota la posibilidad de que un tercero obtenga más que un importe insignificante de la producción u otros servicios que el activo genere durante el periodo del acuerdo, y que el precio que el cliente pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es equivalente al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto<sup>4</sup>.

Según la Interpretación CINIIF 4, la evaluación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento se efectúa teniendo en cuenta las condiciones existentes al *inicio del acuerdo*. Se entiende por inicio del acuerdo la fecha más temprana entre las dos siguientes: a) la del acuerdo y b) la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. Por tanto, el inicio del acuerdo no coincide, normalmente, con el *comienzo del arrendamiento*, que es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado. La evaluación realizada inicialmente solo se efectuará de nuevo si, con posterioridad a la fecha del inicio del acuerdo, se produce un cambio sustancial en el contrato o en el activo, o ha habido una modificación en la decisión sobre si el cumplimiento del acuerdo depende o no de un activo específico. Los cambios en las estimaciones no conllevarían *per se* la reconsideración de la naturaleza del contrato.

Tras comprobar que un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, debe verificarse si aparecen componentes de otra naturaleza, por ejemplo, de ventas o de prestaciones de servicios. Esta posibilidad se reconoce explícitamente en la definición de arrendamiento (enunciada al comienzo de este epígrafe). La norma contable española no contiene para los arrendamientos un mandato de descomposición tan claro como el efectuado en la NRV 14.<sup>a</sup> respecto a los ingresos por ventas y prestaciones de servicios<sup>5</sup>. No obstante, la descomposición debería efectuarse si el componente de venta o prestación de servicio pudiese valorarse de forma fiable y no fuese insignificante, o bien debiera reflejarse en apartados distintos de la cuenta de pérdidas y ganancias o de la memoria. En el caso de los arrendamientos financieros, ha de segregarse, al menos, los componentes de servicios.

---

<sup>4</sup> En caso contrario, se presume que el comprador está adquiriendo un producto o servicio, en vez del derecho a usar un activo.

<sup>5</sup> Con relación a la descomposición de componentes de ventas, véase la respuesta del ICAC a la Consulta n.º 2 del BOICAC 100 de 2014 (NFC053271).

## 2. CALIFICACIÓN DE UN ARRENDAMIENTO COMO FINANCIERO U OPERATIVO

La calificación de un arrendamiento como operativo se efectúa por exclusión. De esta forma, serán arrendamientos operativos los que no sean financieros. La NRV 8.<sup>a</sup> 1.1 define los arrendamientos financieros como aquellos en los que «se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato». Para facilitar la identificación de los arrendamientos financieros y evitar clasificaciones de conveniencia, la NRV 8.<sup>a</sup> 1.1 proporciona una serie de indicios que, en un contexto de racionalidad económica, son coherentes con la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Así, se presume que nos encontramos ante un arrendamiento financiero cuando, existiendo una opción de compra del bien arrendado a favor del arrendatario, no haya dudas razonables de que este la vaya a ejercitar, lo que ocurrirá si tiene un incentivo económico significativo para hacerlo. Por ejemplo, cuando se estime que el coste del ejercicio de la opción de compra será significativamente inferior al valor razonable del activo arrendado en el momento previsto para ejercerla.

También debe presumirse, continúa la NRV 8.<sup>a</sup> 1.1, salvo prueba en contrario, que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo arrendado, aunque no exista opción de compra, en los siguientes casos:

- a) 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.
- b) El plazo del arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo. Por *plazo de arrendamiento* se entiende el periodo no revocable del arrendamiento junto con cualquier periodo adicional en el que el arrendatario tenga derecho a continuar con el arrendamiento, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.
- c) El valor actual de los pagos mínimos acordados supone la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- d) Las especiales características de los activos arrendados hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario.
- f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual del activo arrendado recaen sobre el arrendatario. Esto podría ocurrir por el efecto conjunto de determinadas cláusulas (opciones de compra, valores residuales garantizados, etc.). Si el arrendatario garantiza el valor residual del bien arrendado y no ejerce la opción de compra (de existir esta), debe compensar al arrendador por el defecto del valor de mercado del bien respecto al valor residual garantizado pactado. Esta cláusula hace que el valor residual del activo sea irrelevante para el arrendador si es inferior al importe garantizado.

- g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Tanto la NRV 8.<sup>a</sup> 1.1 como la NIC 17 (párrafo 12) califican estas situaciones como indicios de que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo arrendado, lo que conllevaría la clasificación de un arrendamiento como financiero. No obstante, reconocen que, a veces, estos indicios no son concluyentes. Por ello, aunque se presentaran uno o varios, si resulta claro por otras evidencias de que no se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, el arrendamiento se clasificaría como operativo. Por el contrario, un arrendamiento podría tener que calificarse como financiero, aunque no haya opción de compra, valor residual garantizado ni se prevea la transferencia de la propiedad. Esto ocurriría si inicialmente se prevé que, al final del *plazo de arrendamiento*, el activo arrendado solo contendrá una cantidad insignificante de los riesgos y beneficios que inicialmente eran inherentes a su propiedad.

De la redacción de la NRV 8.<sup>a</sup> se deduce que las condiciones relevantes para determinar si un acuerdo es operativo o financiero son las iniciales, incluso si nos hemos subrogado como arrendatario mediante una combinación de negocios (NRV 19.<sup>a</sup> 2.4 a2). La modificación de la calificación inicial solo se producirá: a) si ha mediado error (NRV 22.<sup>a</sup>) o b) ante cambios en el contrato que impliquen alteraciones en las condiciones que justificaban su clasificación inicial. En este último caso el contrato se registrará como uno nuevo. Los cambios en estimaciones (por ejemplo, del valor residual o de la vida económica) o en circunstancias (por ejemplo, el incumplimiento por parte del arrendatario) no darán lugar a una reclasificación del acuerdo.

Puesto que esta evaluación la efectúan arrendador y arrendatario de forma independiente, puede diferir entre ellos, dependiendo de «las circunstancias de cada una de las partes del contrato» (NRV 8.<sup>a</sup>). Aunque la NIC 17 también reconoce esta posibilidad, no se espera que sea frecuente que las partes de un contrato, al interpretarlo, lleguen a conclusiones diferentes.

### 3. REGISTRO DE LOS ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS

#### 3.1. CONTABILIDAD DEL ARRENDATARIO

La NRV 8.<sup>a</sup> contiene el procedimiento general de registro de los arrendamientos financieros. También incluye dos normas especiales, que deben aplicarse cuando este tenga por objeto un activo previamente vendido por el arrendatario (NRV 8.<sup>a</sup> 3) o se trate de arrendamientos de terrenos y edificios (NRV 8.<sup>a</sup> 4). La NRV 19.<sup>a</sup> afecta al registro de los arrendamientos financieros en los que, mediante una combinación de negocios, la entidad adquirente se subroga como arrendataria. Finalmente, la Resolución del ICAC (RICAC) de 28 de mayo de 2013 regula el tratamiento contable aplicable a los arrendamientos financieros de inmovilizados materiales cuando estos se producen en el contexto de una concesión administrativa (norma 6.<sup>a</sup> 6) o de una franquicia (norma 6.<sup>a</sup> 7). Todas estas normas, dado su carácter especial, deben ser de aplicación preferente a las generales, en tanto no contravengan una norma de jerarquía superior.

### 3.1.1. Normas generales

#### 3.1.1.1. Valoración inicial

El registro de los arrendamientos financieros responde a su realidad económica ya que, en esencia, son contratos de compraventa con precio aplazado en los que la parte vendedora se reserva como garantía la propiedad del bien. Así, excepto cuando sean de aplicación normas especiales, las entidades que apliquen el PGC o el PGC de Pymes deben registrar inicialmente los contratos de arrendamiento calificados como financieros en los que actúen como arrendatarios de la siguiente forma:

- Se reconoce un activo de la naturaleza del elemento arrendado y un pasivo por las obligaciones asumidas en el contrato.
- El activo se carga y el pasivo se abona por la misma cantidad, que es la menor entre el valor razonable (MCC 6.º 2) del activo arrendado y el valor actual (MCC 6.º 4) al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados.
- El activo reconocido se carga, además, por los gastos iniciales directos inherentes a la operación en los que ha incurrido el arrendatario, con abono a tesorería o a una cuenta de pasivo. Estos gastos no solo incluyen los que relacionáramos con la adquisición del activo (por ejemplo, intervención en el contrato de compraventa), sino también los costes de formalización del pasivo (como los derivados de la evaluación de la solvencia del arrendatario).

Para calcular el valor actual de los pagos mínimos acordados debe determinarse tanto el valor de esos pagos como el tipo de descuento. Entre los pagos mínimos se incluyen todos los derivados del contrato, estén garantizados directa o indirectamente. Entendemos que el PGC, en línea con la NIC 17, con esta expresión lo que pretende es que no se limiten los pagos mínimos a los que debe efectuar el arrendatario directamente, sino que se consideren también aquellos otros que serán realizados o se encuentran garantizados por terceros. La razón última de esto es que, muy probablemente, el arrendatario también tendrá que responder, bien ante el arrendador o ante el tercero, de los importes garantizados o realizados por este último. Entre estos pagos mínimos acordados se incluyen:

- El pago mediante el que se ejercerá la opción de compra cuando no existan dudas razonables al inicio del contrato de que se producirá.
- Los valores residuales garantizados, salvo que el arrendatario disponga de una opción de compra que se espere sea ejercitada con razonable certeza.

Se excluyen de los pagos mínimos acordados:

- a) Los gastos iniciales directos inherentes a la operación, para evitar que estos se imputen por duplicado al valor inicial del activo.

- b) Las cuotas de carácter contingente. Son aquellos pagos que dependen de la evolución futura de una variable. Cuando los pagos contingentes sean de importes significativos o muy probables, este tratamiento puede hacernos subestimar el valor de los activos y pasivos reconocidos. Es destacable el diferente tratamiento contable que la norma otorga a los pagos contingentes según figuren en un contrato de arrendamiento financiero o en uno de adquisición de inmovilizado (véase la norma 1.ª 1.4 de la RICAC de 1 de marzo de 2013).
- c) El coste de los servicios, que debe registrarse de forma independiente, respetando las normas de registro y valoración aplicables según su naturaleza. Aunque la norma no lo indica, también debería excluirse el coste de cualquier compra que no deba activarse en el valor del inmovilizado objeto del arrendamiento financiero.
- d) Los impuestos repercutibles por el arrendador. Probablemente el PGC se refiere a aquellos que pagaría el arrendador y que, de acuerdo con el contrato de arrendamiento, vayan a ser reembolsados por el arrendatario. Normalmente estos impuestos serán registrados por el arrendatario como gastos (tributos) según su devengo. El IVA soportado deducible no formará, en ningún caso, parte del precio de adquisición de un inmovilizado.

Los pagos mínimos acordados deben descontarse empleando el *tipo de interés implícito del contrato*. El PGC no define esta magnitud, aunque es probable que se refiera al interés implícito del arrendamiento tal como lo define la NIC 17. Es decir, el tipo que al inicio del arrendamiento produce la igualdad entre: a) el valor inicial del crédito reconocido por el arrendador y b) el valor actual total de los pagos mínimos acordados más, en su caso, el valor residual no garantizado. Si el arrendatario no lo puede determinar, deberá emplear su tipo de interés de pasivo para operaciones similares.

El PGC no regula las fianzas entregadas en contratos de arrendamiento financiero. La NRV 9.ª 5.6 se limita explícitamente a los arrendamientos operativos. Por ello proponemos que, si el arrendatario pagara una fianza en el contexto de un arrendamiento financiero, esta se reconozca como un activo por su valor razonable, aplicando el *tipo de interés efectivo de la operación* (que se describe en el siguiente epígrafe). La diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado se incorporaría como mayor valor del activo arrendado financieramente. Es decir, como un coste inicial, directo e inherente a la operación.

### 3.1.1.2. Valoración posterior y baja

La regulación de la valoración posterior y baja de los activos y pasivos que surgen como consecuencia de los contratos de arrendamiento financiero es muy escasa. Respecto a los pasivos, la NRV 8.ª 1.2 indica que se les aplicará la NRV 9.ª 3.5. Por tanto, se valorarán a coste amortizado (MCC 6.º 7), distribuyendo la carga financiera total entre los diferentes ejercicios, empleando para ello el *tipo de interés efectivo de la operación*. Este será el *tipo de interés implícito del contrato* (o si este no se ha podido determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares), si el valor actual de los pagos mínimos acordados al inicio del arrendamiento fue

igual o menor al valor razonable del activo arrendado. En caso contrario, el valor inicial del pasivo derivado de los pagos mínimos acordados al inicio del arrendamiento se debe reducir hasta el del valor razonable del activo arrendado. En este caso, el *tipo de interés efectivo de la operación* es el que iguala el valor inicial del pasivo al valor actual de los pagos mínimos acordados.

Respecto a los activos, la NRV 8.<sup>a</sup> 1.2 se limita a indicar que están sometidos a las normas de amortización, deterioro y baja de los inmovilizados que les correspondan según su naturaleza. Hemos de suponer que también le resultarán de aplicación las normas de reparación, conservación, renovación, ampliación y mejora. Igualmente, se debería considerar (*a fortiori*) la activación de las inversiones inseparables, tal y como se recoge en la NRV 3.<sup>a</sup> h) para los arrendamientos operativos. Por el contrario, los pagos contingentes se reconocerán como gastos en el ejercicio en que se incurra en ellos, no afectando nunca al valor de los activos. No obstante, en la medida en que la opción de compra no se considera un pago contingente, en aquellos arrendamientos en los que no se incluyó entre los pagos mínimos acordados, la decisión irrevocable sobre su ejercicio supondrá un cargo al inmovilizado y el reconocimiento de un pago o de un pasivo hasta que este se produzca. A efectos de las amortizaciones, el pago de la opción de compra, cuando no estaba prevista inicialmente, se tratará prospectivamente como un cambio de estimación respecto al valor residual y la vida útil del elemento.

Si se ha estimado inicialmente que la opción de compra se ejercitará o, en ausencia de esta, que la propiedad del activo se va a transferir al arrendatario al finalizar el *plazo del arrendamiento*, los inmovilizados adquiridos mediante arrendamiento financiero se amortizarán durante su vida útil. Esta no excederá de la *duración del contrato de arrendamiento* en aquellos en los que, existiendo opción de compra, se presume que no se va a ejercitar o, no existiendo esta, no se vaya a transferir la propiedad al arrendatario al finalizar el contrato. Según la NRV 3.<sup>a</sup> h), el término *duración del contrato de arrendamiento* incluye el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que el acuerdo se va a prolongar. El valor amortizable dependerá de si se prevé o no la transferencia de la propiedad al arrendatario al finalizar el plazo de arrendamiento, y de que el valor residual se encuentre o no garantizado por el arrendatario.

En los contratos que incluyan valores residuales garantizados por el arrendatario, en los que se prevea la devolución al arrendador del bien al finalizar la *duración del contrato de arrendamiento*, el defecto del valor de mercado estimado del bien arrendado respecto al importe residual garantizado pactado ocasionaría el reconocimiento de una provisión, dotada preferiblemente con cargo a la cuenta «arrendamientos y cánones». Cuando el valor estimado del pago varíe significativamente podría cargarse o abonarse al activo, siguiendo las normas de las provisiones para desmantelamiento, retiro o rehabilitación (véase la norma 1.<sup>a</sup> 2 de la RICAC de 1 de marzo de 2013).

Respecto al deterioro, al calcular el importe recuperable de estos activos debe tenerse en cuenta la posibilidad de que no se ejercite la opción de compra. Por ello, el importe recuperable no debería ser inferior al valor actual de la opción de compra.

En los contratos de arrendamiento calificados como financieros en los que se haya transmitido la propiedad al arrendatario al concluir el contrato, el inmovilizado se dará de baja de acuerdo con la NRV 2.<sup>a</sup> 3 al enajenarlo, disponer de él por otra vía o cuando no se espere obtener benefi-

cios o rendimientos económicos futuros del mismo, de acuerdo con las normas aplicables, según su naturaleza. No obstante, cuando estando previsto el ejercicio de la opción de compra y esta no se ejercite, se darán de baja el inmovilizado y el pasivo derivado de la opción de compra, reconociéndose un resultado. También se cancelarán el activo y el pasivo, reconociéndose un resultado cuando se den las condiciones para que el acuerdo deje de calificarse como arrendamiento o como arrendamiento financiero. Finalmente, en los contratos que incluyan valores residuales garantizados se darán de baja el activo y el pasivo, incluido el que haya podido reconocerse como provisión, contabilizándose un resultado por la diferencia.

### 3.1.2. Normas especiales

#### 3.1.2.1. El arrendamiento financiero en microempresas

Las entidades que apliquen el PGC de Pymes y opten por emplear los criterios de microempresas (establecidos en el art. 4 del RD 1515/2007) deben contabilizar como gastos las cuotas de los arrendamientos calificados como financieros, excepto las referidas a terrenos, solares y otros activos no amortizables. Aunque la norma no concreta cómo debe efectuarse el registro, suponemos que este debería ser como el de un arrendamiento operativo. Tal y como se recoge en el artículo 4.3.º 1 del Real Decreto 1515/2007, al ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el importe de la opción. Las microempresas que apliquen este método están obligadas a proporcionar información adicional sobre los arrendamientos financieros en la memoria.

En ausencia de excepción fiscal, las microempresas que empleen los criterios específicos pueden deducirse la cuota de los arrendamientos financieros. Por ello, aunque pudieran aplicar el régimen especial de arrendamientos financieros (véase el epígrafe 5.1), normalmente no encontrarán un incentivo significativo en ello, salvo alta probabilidad de pérdida o inutilización definitiva del bien, por causa no imputable al contribuyente, que pueda justificarse. Respecto a la libertad de amortización, según el artículo 102.5 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), solo será aplicable al inmovilizado material o a la inversión inmobiliaria que se reconozca al ejercitar la opción de compra.

Cuando la entidad deje de aplicar los criterios específicos de microempresas, por imposibilidad legal o por decisión voluntaria tras tres años de utilización, tanto la disposición adicional única del PGC de Pymes como del PGC establecen que deberán aplicarse retroactivamente las normas de los arrendamientos financieros, debiendo registrarse todos los activos y pasivos, empleando como contrapartida una cuenta de reservas para el ajuste. La empresa deberá informar de ello en la memoria de las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando las normas generales.

#### 3.1.2.2. Venta con arrendamiento financiero posterior

Según la NRV 8.ª 3, cuando de las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero del activo enajenado, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario (anterior propietario) no variará la calificación del activo, ni re-

conocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción, registrando el importe recibido con abono a una partida de pasivo. El objetivo de esta norma es preservar la preeminencia de la realidad económica sobre la forma jurídica (MCC 1.º). Ello hace que la transacción deba registrarse de acuerdo con su sustancia, lo que supone: a) que no se ha producido transferencia alguna de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, que antes y después de la transacción corresponden al vendedor-arrendatario; y b) el registro de un pasivo garantizado por la transferencia de la propiedad del activo al comprador-arrendador. Este pasivo se valora inicialmente por el importe recibido menos los costes de transacción (MCC 6.º 8) que fuesen por cuenta del vendedor-arrendatario, de acuerdo con la NRV 9.ª 3.1, y posteriormente a coste amortizado (MCC 6.º 7) según el tipo de interés efectivo de la operación.

### 3.1.2.3. Arrendamiento conjunto de terrenos y edificios

La NRV 8.ª 4 establece que los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios se clasifican como operativos o financieros aplicando los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo. La aplicación de esta norma, sin embargo, suele plantear dos problemas contables. El primero, determinar cuándo puede considerarse que se transfieren de forma sustancial todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo con vida económica indefinida, como es el caso de la mayoría de los terrenos. Para resolverlo, la NRV 8.ª 4 califica como operativo el arrendamiento del terreno, salvo que se espere que el arrendatario vaya a adquirir la propiedad al final del arrendamiento.

El segundo problema es cómo descomponer el arrendamiento del terreno y del edificio cuando sea necesario. Esta situación no se planteará cuando ambos componentes sean operativos, puesto que en estos casos el arrendamiento se reconocerá, sin desglose, como gasto de acuerdo con el principio del devengo. Por el contrario, la descomposición será necesaria cuando ambos componentes tengan carácter financiero, al objeto de valorar adecuadamente cada activo derivado del contrato, o cuando uno tenga carácter financiero (normalmente será el del edificio) y otro operativo (normalmente el del terreno), al objeto de distribuir los pagos mínimos acordados, que serán reconocidos como gasto por arrendamiento o que se emplearán para valorar el activo arrendado financieramente.

La NRV 8.ª 4 establece que los pagos mínimos acordados se distribuirán, cuando sea necesario, entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables que representen los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable. El PGC no define el valor razonable de los derechos de arrendamiento de un componente, ni qué alternativa emplear cuando la distribución no sea fiable. En ausencia de norma, podríamos estimar estos valores actualizando los precios de arrendamiento independiente<sup>6</sup> de cada componente y los valores residuales de los activos cuyo arrendamiento se califique como financiero. Si se considera que representa adecuadamente esta relación, podría emplearse la distribución de los pagos por arrendamiento que normalmente contendrá el propio contrato, al ser un dato imprescindible para que el arrendatario pueda aplicar el régimen fiscal especial de arrendamientos financieros (art. 106 de la LIS).

<sup>6</sup> Véase el concepto de *precio de venta independiente* en la NIIF 15, párrafo 77.

#### 3.1.2.4. *La subrogación en contratos de arrendamiento financiero mediante combinación de negocios*

En los arrendamientos en los que la adquirente se subroga como arrendataria mediante una combinación de negocios, la calificación como financiero u operativo se efectuará aplicando las normas generales. Es decir, según sus condiciones iniciales o, si posteriormente se ha producido un cambio sustancial en el activo o los términos contractuales que alterasen la calificación, en esa fecha posterior, que puede ser la de combinación (NRV 19.<sup>a</sup> 2.4.2a).

Los activos y pasivos asumidos en la combinación, derivados del contrato de arrendamiento financiero en el que se subroga la adquirente como arrendataria, se valoran de acuerdo con las normas generales aplicables en las combinaciones de negocios. Es decir, por su valor razonable, siempre que puedan valorarse con la suficiente fiabilidad (NRV 19.<sup>a</sup> 2.4.2b). Por ello, la existencia de condiciones favorables o desfavorables en el contrato de arrendamiento respecto a las usuales del mercado afectaría, en su caso, al valor razonable del activo adquirido o del pasivo asumido en la combinación de negocios.

Los pagos contingentes que no se reconocen como pasivos por el arrendatario en los arrendamientos financieros, aunque sean muy probables, deben registrarse cuando la adquirente se subroga como arrendataria mediante una combinación de negocios, siempre que supongan una obligación presente surgida de sucesos pasados y cuenten con un valor razonable fiable, aunque sea muy improbable que ocasione una salida de recursos en el futuro (NRV 19.<sup>a</sup> 2.4.7).

#### 3.1.2.5. *Los arrendamientos financieros implícitos en contratos de franquicia y concesiones administrativas*

La RICAC de 28 de mayo de 2013 define en su norma 6.<sup>a</sup> 6 las concesiones administrativas como «aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a una empresa la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público». El PGC valora esta partida por el importe de los gastos efectuados para la obtención de los derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión. Las concesiones administrativas pueden articularse mediante un pago único inicial (que debe activarse como concesión administrativa) o una serie de pagos periódicos (que han de imputarse a gastos según su devengo). En referencia a posibles arrendamientos financieros implícitos en concesiones administrativas, la norma 6.<sup>a</sup> 6.2 de la RICAC de 28 de mayo de 2013 establece que:

«Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al ente concedente a lo largo del plazo concesional, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo, salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar. Para realizar esta evaluación, además de los pagos anuales, también habrá que considerar los desembolsos iniciales acordados».

Es decir, que la norma 6.<sup>a</sup> 6 de la RICAC de 28 de mayo de 2013 obliga a distinguir los pagos derivados del arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material. A estos pagos se les aplicará la NRV 8.<sup>a</sup> 1.2 y, por lo tanto, no se tratarán como gastos derivados de la concesión administrativa. Este desglose no se efectuaría cuando el arrendamiento implícito se califique como operativo, ni cuando el arrendamiento financiero implícito se refiera a un intangible.

Una norma similar se emplea para obligar a reconocer el componente de arrendamiento, calificado como financiero y referido a un inmovilizado material, que subyace a los pagos periódicos derivados de un contrato de franquicia (véase norma 6.<sup>a</sup> 7 de la RICAC de 28 de mayo de 2013).

### 3.2. CONTABILIDAD DEL ARRENDADOR

El registro del arrendamiento financiero desde la perspectiva del arrendador se efectúa como el de una enajenación (NRV 8.<sup>a</sup> 1.3). De esta forma, en el momento inicial el arrendador:

- Puesto que ha transmitido sustancialmente todos los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del elemento arrendado, registrará una venta de inmovilizado o de existencias, según su naturaleza.
- Reconocerá un crédito contra el arrendatario. El valor inicial de este crédito es el valor razonable del activo arrendado más los costes directos iniciales del contrato soportados por el arrendador. Esta valoración es coherente con la aplicada a los créditos clasificados en la categoría de préstamos y partidas a cobrar (NRV 9.<sup>a</sup> 2.1.1), con dos salvedades. La primera, que los costes directos iniciales, en el caso del arrendamiento financiero, no se limitan únicamente a los costes de transacción atribuibles al instrumento financiero, sino que incluyen todos los que surgen como consecuencia de la operación. La segunda, que si mediante el arrendamiento financiero se produce una operación de tráfico comercial, los costes directos de la operación no se activan en el crédito comercial, sino que se imputan a pérdidas y ganancias.

Posteriormente, el crédito se valorará a coste amortizado, empleando el *tipo de interés efectivo* (esto es, el *tipo de interés implícito del contrato*). El *tipo de interés implícito del contrato* (siguiendo a la NIC 17) es el que iguala el valor inicial del crédito y el valor actual de los pagos mínimos acordados a recibir por el arrendamiento más el valor residual no garantizado del activo si se prevé que, a la finalización del arrendamiento, no se transmitirá la propiedad al arrendatario. Si se prevé el ejercicio de la opción de compra, se incluirá esta entre los pagos mínimos acordados. Si el valor residual está garantizado, el cobro previsto por este concepto se incluirá entre los pagos mínimos acordados. El crédito reconocido puede ser objeto de deterioro aplicando las normas establecidas para los activos financieros clasificados en la categoría de préstamos y partidas a cobrar (NRV 9.<sup>a</sup> 2.1.3).

El PGC no regula las fianzas recibidas en contratos de arrendamiento financiero. La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 se limita explícitamente a los arrendamientos operativos. Por ello proponemos que, si el arrendador recibe una fianza en el contexto de un arrendamiento financiero, esta se reconozca

como un pasivo por su valor razonable. Para estimar este valor se emplearía el tipo de interés implícito del contrato. La diferencia entre este y el importe recibido se incorporaría como un mayor valor de la venta del activo arrendado financieramente.

La NRV 8.<sup>a</sup> 1.3 no explicita cómo el arrendador debe tratar los cobros contingentes, los derivados de servicios accesorios al arrendamiento ni los impuestos repercutibles al arrendatario. En ausencia de norma específica, los ingresos por servicios accesorios al arrendamiento deberán reconocerse y valorarse aplicando la NRV 14.<sup>a</sup>, ya que los cobros asociados a estos servicios no forman parte de los pagos mínimos acordados. Por ello, no se incluyen en el valor inicial del crédito ni afectan al resultado obtenido por el arrendador en la transmisión del activo arrendado. Los impuestos pagados por el arrendador y repercutidos al arrendatario, si carecen de norma contable específica (como sería la NRV 12.<sup>a</sup>, aplicable al IVA y otros impuestos indirectos), deberían tratarse como suplidos, no constituyendo, por lo tanto, ni ingreso ni gasto para el arrendador. Por último, los cobros contingentes, originarán el reconocimiento de ingresos y activos cuando cumplan los criterios de registro y reconocimiento aplicables en general (MCC 5.<sup>o</sup>) o específicamente según su naturaleza.

La baja del crédito se registrará aplicando la norma general de activos financieros (NRV 9.<sup>a</sup> 2.9). A la finalización del contrato, el arrendador puede recibir el bien objeto de arrendamiento financiero en diferentes circunstancias. En ausencia de norma contable que regule estos casos, el activo recibido se valorará a coste, según el valor contable del activo financiero que se cancela, que recogerá, dependiendo de las situaciones, el importe de la opción de compra o del valor residual no garantizado. Si el valor residual estaba garantizado, se dará de baja el activo financiero que corresponde a su importe, con cargo a los activos recibidos: el activo arrendado, por su valor de mercado, y tesorería, por la diferencia entre el anterior y el valor garantizado. Este activo será objeto de depreciación o amortización según las normas aplicables de acuerdo con su naturaleza.

#### 4. REGISTRO DE LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS

Se califican como arrendamientos operativos los que no sean financieros. La NRV 8.<sup>a</sup> 2 del PGC y la NRV 7.<sup>a</sup> 2 del PGC de Pymes establecen los criterios de imputación a pérdidas y ganancias de los ingresos y gastos derivados de los arrendamientos calificados como operativos, correspondientes al arrendador y al arrendatario. Esta norma es muy escueta. Por ello, ha de acudir con mayor frecuencia a las normas internacionales o a la doctrina administrativa española para resolver dudas y lagunas.

En un arrendamiento operativo el arrendador no traspassa todos los riesgos y beneficios significativos de la propiedad al arrendatario. Por ello, continuará mostrando en su balance el activo cedido en arrendamiento según su naturaleza (intangible, material, inversión inmobiliaria), a diferencia del arrendamiento financiero, en el que reconoce un derecho de crédito. No obstante, el arrendamiento de un inmueble puede tener efectos en su calificación contable. Según la norma 5.<sup>a</sup> de la RICAC de 1 de marzo de 2013, un inmueble pasará de estar calificado como inmovilizado material a inversión inmobiliaria cuando deje de utilizarse en el suministro de bienes y servicios o para fines administrativos y pase a arrendarse operativamente. Lo mismo ocurrirá en las empresas que tengan como actividad ordinaria la venta de inmuebles, respecto a las existencias que sean objeto de arrendamiento operativo.

#### 4.1. NORMA GENERAL DE IMPUTACIÓN DE LOS INGRESOS Y GASTOS A PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Según la NRV 8.<sup>a</sup> 2, los gastos e ingresos derivados de los contratos de arrendamiento operativo se reconocen según su devengo. La lectura del principio del devengo, sin embargo, no aporta información relevante para efectuar el reconocimiento, más allá de que este debe producirse cuando ocurran los ingresos y gastos, que son independientes del calendario de cobros y pagos. La misma NRV 8.<sup>a</sup> 2 nos indica que cualquier cobro o pago que tuviera lugar al efectuarse el contrato se tratará como un cobro o pago anticipado que ha de imputarse a pérdidas y ganancias a lo largo del *periodo de arrendamiento*, a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado. Es decir, de acuerdo con el patrón de generación de beneficios para el arrendatario o de consumo del activo para el arrendador. En nuestra opinión, esta regla sería de aplicación, *a fortiori*, al resto de los cobros o pagos derivados del arrendamiento. Por lo tanto, los conceptos básicos de los que depende el registro de los gastos e ingresos de un contrato de arrendamiento calificado como operativo son:

- El *periodo de arrendamiento*. El PGC no define este término, que podría ser sinónimo de *plazo de arrendamiento* o de *duración del contrato de arrendamiento*. El *plazo de arrendamiento*, como ya señalamos en el epígrafe 2, se define, en la NRV 8.<sup>a</sup> 1.1 b), como «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, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción». A diferencia del anterior, la NRV 3.<sup>a</sup> h) emplea el término *duración del contrato de arrendamiento*, que incluye el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que el mismo se va a producir. Por ello, el *plazo de arrendamiento* se fija al inicio del contrato, pudiendo alterarse solo si media error, mientras que la *duración del contrato de arrendamiento* es un valor susceptible de cambio de estimación a lo largo de la vida del contrato de arrendamiento. La NIC 17, norma que ha inspirado la NRV 8.<sup>a</sup>, emplea en este contexto el término *plazo de arrendamiento*. Por ello, creemos que por *periodo de arrendamiento* la NRV 8.<sup>a</sup> se refiere al *plazo de arrendamiento*. El *plazo de arrendamiento* comienza en la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho a utilizar el activo arrendado.
- El patrón de generación de beneficios para el arrendatario o de consumo del activo para el arrendador. Aunque las normas contables tampoco lo definen, podríamos suponer que este término hace referencia a la distribución temporal, durante el plazo de arrendamiento, del agotamiento o reducción del valor del activo arrendado (para el arrendador), o a la distribución temporal de la incorporación del valor del activo arrendado a los bienes o servicios que constituyen operaciones de tráfico (para el arrendatario). Por ello, para el arrendador, el patrón de consumo será coherente con el método de amortización al que está sometido el activo arrendado durante el plazo de arrendamiento.

La NIC 17 (párrafos 33 y 50) establece que, independientemente del calendario de pagos o cobros, los gastos o ingresos por arrendamiento deben reconocerse linealmente, salvo que resulte más apropiado el uso de otra base sistemática que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el arrendatario (o del consumo del activo para el arrendador). La respuesta del ICAC a la Consulta n.º 11 del BOICAC 96 de 2013 (NFC049807) parece mantener también esta opinión. Coherente con lo anterior, todos los incentivos (descuentos iniciales, periodos de carencia, reembolso de gastos sufridos por el arrendatario) otorgados por el arrendador, han de imputarse por el arrendatario a pérdidas y ganancias, como un menor gasto, de acuerdo con el patrón de generación de beneficios para el arrendatario. Esta es la postura mantenida por la Interpretación SIC n.º 15 y está soportada por la doctrina administrativa del ICAC incluida en la respuesta a la Consulta n.º 3 del BOICAC 87 de 2011 (NFC042091).

## 4.2. NORMAS ESPECIALES DE IMPUTACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS A PÉRDIDAS Y GANANCIAS

A excepción de los que serán objeto de tratamiento a continuación, todos los gastos de arrendamiento para el arrendatario y todos ingresos y gastos derivados del arrendamiento para el arrendador deben imputarse a pérdidas y ganancias siguiendo el criterio expuesto en el epígrafe anterior.

### 4.2.1. Costes directos para el arrendador

Son costes directos del contrato de arrendamiento aquellos que se pueden medir y asignar de forma inequívoca a él. La NRV 8.ª 2 establece que los costes directos de un contrato de arrendamiento incrementan el valor contable del activo arrendado, debiendo imputarse a pérdidas y ganancias durante el *plazo del contrato*, aplicando el mismo criterio que el empleado para el reconocimiento de los ingresos. Es decir, imputándose a pérdidas y ganancias a lo largo del *periodo de arrendamiento*, a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado. Esto se abordará típicamente mediante su amortización por partes (véase la NRV 2.ª 2.1).

No obstante, las normas 6.ª 4.4 y 4.5 de la RICAC de 28 de mayo de 2013 establecen una excepción si el coste directo: a) deriva del pago de una indemnización pagada al arrendatario anterior, b) tiene como objetivo la rescisión del contrato de arrendamiento anterior y c) se prevé que los ingresos posteriores permitirán recuperar todos los costes (incluida la indemnización). En estos casos, los costes incurridos se contabilizarán como un activo (la norma no determina si el activo arrendado u otro) que se amortizará durante su vida útil, que no podrá ser superior a la *duración del contrato* de arrendamiento posterior (y, por lo tanto, diferente al *plazo de arrendamiento*). Más aún, si la arrendadora es una inmobiliaria, de acuerdo con la norma decimotercera 2.5 de la RICAC de 14 de abril de 2015, la indemnización podrá reconocerse como un inmovilizado intangible (denominado «costes de adquisición del nuevo contrato»), si estima que podrá recuperarse de forma indubitable en el futuro, en un periodo no limitado por el nuevo contrato de arrendamiento, que no tendría siquiera que existir.

### 4.2.2. Derechos de traspaso

Mediante el traspaso, un tercero se subroga en los derechos y obligaciones del arrendatario de un local en el que este último ha desarrollado un negocio. Se reconoce como *derecho de traspaso* el activo intangible asociado a un contrato de arrendamiento de un local. Este activo se materializa en una rentabilidad, del negocio que se continúa en el local arrendado, más alta de lo normal. El *derecho de traspaso* solo puede reconocerse cuando se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa. Por ello, lo reconocerá el arrendatario que lo ha pagado (el subrogado) pero no el que lo ha generado (el que ha traspasado el negocio). Al igual que el resto de los intangibles, el derecho de traspaso se valora por su precio de adquisición, que incluye los costes directos necesarios.

Como la mayoría de los inmovilizados, el derecho de traspaso debe ser objeto de amortización durante su vida útil. La norma 6.<sup>a</sup> 4 de la RICAC de 28 de mayo de 2013 establece un límite superior, al indicar que la vida útil no podrá ser superior a la *duración del contrato de arrendamiento*. La vida útil podría ser, no obstante, muy inferior, aunque el negocio siga mostrando una rentabilidad superior a lo normal, debido a que el valor que ha generado el nuevo arrendatario (que no sería reconocible) ha ido sustituyendo paulatinamente al valor adquirido. El derecho de traspaso debe ser objeto de deterioro cuando su valor contable se estime que no es recuperable.

Los derechos de traspaso, así como los gastos directos relacionados con él, se imputan a pérdidas y ganancias siguiendo una norma distinta a la general. Sin embargo, los costes necesarios y directos del contrato de arrendamiento, que no puedan imputarse al derecho de traspaso, seguirán el método de imputación general a pérdidas y ganancias.

Respecto a la contabilización del derecho de traspaso cedido, la norma 6.<sup>a</sup> 4 de la RICAC de 28 de mayo de 2013 dispone que la contraprestación se asimilará «al cobro de una indemnización por renunciar a un valor intangible que posee la empresa, siempre que dicho importe se vincule a un inmovilizado intangible identificable aunque el mismo no figure en su contabilidad». Es decir, que se registrará como la enajenación de un inmovilizado intangible, aunque no haya sido reconocido contablemente.

### 4.2.3. Fianzas

La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 regula las fianzas entregadas y recibidas en arrendamientos operativos. Esta norma establece que, por defecto, las fianzas se registran inicialmente por su valor razonable. La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 entiende por valor razonable el valor actual, que aparece implícitamente reconocido en el MCC 6.<sup>o</sup> 2 como uno de los métodos para estimar el valor razonable de los elementos que no dispongan de un mercado activo.

La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 no establece el tipo de descuento que debe emplear el arrendador ni el arrendatario para estimar el valor actual de la fianza recibida o constituida. Respecto a las constituidas, el ICAC opina, en la respuesta a la Consulta n.º 1 del BOICAC 84 de 2010 (NFC040085), que la arrendataria debería estimar el valor actual de la fianza empleando el tipo de interés incremen-

tal de pasivo de la empresa arrendadora. La arrendadora también debería emplear este tipo para calcular el valor actual de la fianza recibida. El empleo de tipos de interés de pasivo, no solo para valorar las fianzas recibidas (que son pasivos), sino también las fianzas constituidas (que son activos) se podría explicar a partir de la definición misma de valor razonable. Ello es debido a que el intercambio de activos o pasivos, entre partes interesadas, independientes y debidamente informadas, supondrá generalmente la intervención de los financiadores de la empresa, que aplicarán a la operación un tipo de interés de pasivo. Más difícil de justificar es que, en ambos casos, se proponga la aplicación del tipo de interés incremental de pasivo de la arrendadora, puesto que es improbable que el arrendatario pueda llegar a tener conocimiento fiable de él. Por ello, muy frecuentemente deberá ser estimado por el arrendatario, recurriendo a los tipos que las entidades financieras aplicarían en ese momento a operaciones similares<sup>7</sup>.

Las fianzas que sean a corto plazo podrán valorarse por el importe desembolsado (o recibido) si el efecto del descuento no es significativo. Con el objeto de determinar el plazo y efectuar correctamente la actualización debe tenerse en cuenta que:

- La actualización debe efectuarse desde la fecha en la que está previsto el reembolso de la fianza hasta la fecha en que se entrega la fianza, independientemente de que estas coincidan con la fecha de comienzo o terminación del contrato de arrendamiento.
- Frecuentemente los contratos de arrendamiento establecen un periodo mínimo, que puede prorrogarse por voluntad de una o de ambas partes, lo que podría afectar a la fecha de devolución de la fianza. En este caso, a efectos de la actualización, se considera que la fecha de devolución será la esperada si no se produjeran renovaciones. La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 indica explícitamente que no se tendrá en consideración el comportamiento estadístico de las devoluciones. Es decir, como aclara el ICAC en su respuesta a la Consulta n.º 1 del BOICAC 84 de 2010 (NFC040085), las fianzas contratadas a corto plazo lo son aunque la experiencia revele que, en virtud de las prórrogas esperadas, ya inicialmente pueda preverse que serán devueltas en un plazo superior al año. Esta norma también excluiría que, al actualizar las fianzas, el arrendador tuviese en cuenta las cantidades que estadísticamente son retenidas en compensación por los incumplimientos del contrato por el arrendatario.

La fianza recibida (constituida) se valorará posteriormente a coste amortizado, imputando los gastos (ingresos) financieros a pérdidas y ganancias aplicando el tipo de interés efectivo (el aplicado al estimar su valor inicial). La renovación del contrato de arrendamiento, que suponga la ampliación del plazo de la fianza, supondrá la aplicación de las mismas reglas de valoración y registro, y no supondrá la modificación (salvo error) de las cantidades ya imputadas a la cuenta de pérdidas y ganancias.

---

<sup>7</sup> La NIC 36 («Deterioro del valor de los activos») y la NIC 37 («Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes») indican que el tipo de interés (descuento) adecuado para determinar el valor actual de activos y pasivos será aquel, antes de impuestos, que refleje el valor temporal del dinero para el mercado en la fecha del balance, así como los riesgos específicos correspondientes.

La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 establece el tratamiento del exceso o defecto del valor razonable de la fianza recibida (constituida) sobre el importe recibido (entregado). De esta forma:

- El arrendador reconocerá el exceso del importe recibido sobre el pasivo reconocido como un cobro anticipado por arrendamiento. Es decir, como un ingreso anticipado que debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el *periodo del arrendamiento*, conforme a lo señalado en la NRV 8.<sup>a</sup> 2 (véase epígrafe 4.1).
- El arrendatario reconocerá el exceso del importe entregado sobre el activo reconocido como un pago anticipado por arrendamiento. Es decir, como un gasto anticipado que debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el *periodo del arrendamiento*, conforme a lo señalado en la NRV 8.<sup>a</sup> 2 (véase epígrafe 4.1).

Por lo tanto, el periodo en el que se reconocen los ingresos o gastos financieros derivados de la reversión del descuento del valor de la fianza no coincidirá normalmente con aquel en el que se imputa la diferencia como gasto o ingreso del arrendamiento. Esto se debe a dos razones:

- La primera, que la fianza podría ser entregada en una fecha anterior a la del comienzo del arrendamiento (por ejemplo, al firmar el contrato) y devuelta en una fecha posterior (por ejemplo, tras efectuar las comprobaciones pertinentes sobre el estado del bien arrendado).
- La segunda, que la actualización y, por lo tanto, la imputación de ingresos o gastos financieros se efectúa sobre el *periodo contractual mínimo*, mientras que la imputación de ingresos y gastos por arrendamiento se efectúa durante el *periodo de arrendamiento*, que podría incluir periodos adicionales. Esta diferente imputación podría ocasionar incongruencias cuando, debido a la renovación del contrato de arrendamiento, se posponga la devolución de la fianza.

La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 contiene una escueta y ambigua referencia a las fianzas remuneradas, al indicar que la diferencia entre el valor razonable y el importe desembolsado de la fianza deriva de que esta es a largo plazo y no está remunerada. *A contrario sensu* podría interpretarse que, cuando la fianza está remunerada no existirá diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado. En nuestra opinión, este tratamiento no sería correcto, ya que el valor razonable y el importe desembolsado solo coincidirán cuando la remuneración no sea significativamente diferente del tipo de interés incremental de pasivo de la arrendadora.

En ocasiones, el arrendador tiene la obligación de entregar la fianza a una Administración u organismo público que asume la obligación de devolvérsela a la finalización del contrato. La NRV 9.<sup>a</sup> 5.6 no contempla esta situación. Aunque el ICAC la menciona en la respuesta a la Consulta n.º 1 del BOICAC 84 de 2010 (NFC040085), no propone solución alguna. El registro de esta situación podría abordarse de dos formas:

- Si la entrega de la fianza a la Administración supone la extinción de la obligación del arrendador, porque su devolución al arrendatario será efectuada directamente

por la Administración a la finalización del contrato sin incidentes, el arrendador solo debería reconocer un pasivo (la fianza recibida) desde la recepción de la fianza hasta su entrega a la Administración.

- Si la entrega de la fianza no supone la extinción de la obligación, se propone reconocer contablemente un pasivo (la fianza recibida) y un activo (el crédito contra la Administración) por el mismo importe, que sería el de la fianza (si es a corto plazo) o su valor actual (si es a largo plazo). En este último caso, el incremento de valor del pasivo y del activo hacia su valor de reembolso se efectuaría sin reconocer ingreso ni gasto alguno por intereses (es decir, cargando al activo por el mismo importe que se abona al pasivo). Este procedimiento no supondría la compensación de gastos e ingresos financieros, sino el reconocimiento de la operación de acuerdo con su realidad financiera.

#### 4.2.4. Contraprestaciones en especie

Ni la NRV 8.<sup>a</sup> del PGC ni la NRV 7.<sup>a</sup> del PGC de Pymes regulan el reconocimiento y valoración de los pagos o cobros en especie derivados de los acuerdos de arrendamiento. Para resolver esta laguna, aplicaremos analógicamente los procedimientos contables previstos para operaciones similares. Así, por una parte, la NRV 14.<sup>a</sup> (dedicada a ingresos por venta de bienes y prestaciones de servicios) propone valorar los ingresos por el valor razonable de la contrapartida recibida. Y, por otra, los gastos por arrendamiento, que se materializan en pagos en especie, también se valorarían por el valor razonable del bien o servicio entregado, de acuerdo con la respuesta del ICAC a la Consulta n.º 7 del BOICAC 90 de 2012 (NFC044636), lo que es coherente con la forma de valorar otros pagos en especie (véanse las respuestas del ICAC a las Consultas n.º 10 del BOICAC 85 de 2011 –NFC040277– y n.º 3 del BOICAC 32 de 1997 –NFC007201–).

Más difícil es resolver si deben o no reconocerse los ingresos y gastos en permutas de arrendamientos operativos de similar naturaleza y valor. La aplicación analógica de la NRV 14.<sup>a</sup> 1 apoyaría su no reconocimiento. A estos efectos puede ser pertinente la doctrina administrativa establecida en la exposición de motivos de la RICAC de 14 de abril de 2015, en la que se considera esta restricción como «una cautela al reconocimiento de ingresos como importe neto de la cifra de negocios cuando en la transacción no se aprecia un intercambio económico con sustancia comercial, esto es, la entrega del producto al cliente final». Por tanto, esta restricción al reconocimiento podría operar solo cuando el ingreso por arrendamiento constituyese una actividad principal (reconocida como prestación de servicios) que, por lo tanto, se incluye dentro del importe neto de la cifra de negocios.

#### 4.2.5. Contraprestaciones únicas plurianuales (dinerarias y en especie)

El contrato de arrendamiento puede contemplar la obligación de que el arrendatario efectúe pagos plurianuales. Las normas contables no regulan su registro, por lo que el ICAC ha debido resolver esta cuestión cuando los pagos plurianuales son finales (respuesta a la Consulta n.º 6 del BOICAC 82 de 2010 –NFC038470–) o iniciales (respuesta a la Consulta n.º 7 del BOICAC de 2009 –NFC032489–).

Esta doctrina también sería aplicable a pagos en especie (véanse las respuestas a las Consultas n.º 7 del BOICAC 90 de 2012 –NFC044636– y n.º 1 del BOICAC 96 de 2013 –NFC049787–).

#### 4.2.5.1. *Contraprestación plurianual efectuada al final de la cesión*

La respuesta del ICAC a la Consulta n.º 6 del BOICAC 82 de 2010 (NFC038470) trata un usufructo desde la perspectiva del usufructuario cuando este debe efectuar un pago plurianual final. El ICAC, que considera al usufructo análogo al arrendamiento operativo, indica que esta operación se reconocería de la siguiente forma por el usufructuario (**arrendatario**):

- Debe registrar dos componentes de gasto: uno correspondiente al arrendamiento y otro a los intereses. Los intereses surgen de la aplicación de un tipo de interés adecuado a la operación<sup>8</sup>.
- Debe reconocer como contrapartida de estos gastos una cuenta acreedora que se incluirá en el epígrafe B.VI del pasivo no corriente del balance, denominada «Acreedores comerciales no corrientes», de forma similar a lo indicado para los proveedores en la NECA 8.ª 16.

La valoración del gasto por arrendamiento y de los intereses puede resolverse mediante técnicas matemáticas. Para ello, podríamos suponer que el gasto por arrendamiento durante la vida del contrato es equivalente a una hipotética renta constituida por términos periódicos que reproduzcan el patrón de generación de beneficios para el arrendatario. Esta hipotética renta se determina inicialmente si conocemos el pago final y el tipo de interés adecuado. Dado que los acreedores comerciales no corrientes se clasifican como pasivo financiero en la categoría de débitos y partidas a pagar (NRV 9.ª 3.1), el tipo de interés empleado inicialmente para valorar la operación es el tipo de interés efectivo de la operación, que no se modificará salvo error (NRV 22.ª) o renegociación (de acuerdo con la NRV 9.ª 3.5).

Por el valor de cada término de la renta se cargan los arrendamientos con abono a acreedores comerciales no corrientes. Por el importe que surja de la aplicación del tipo de interés efectivo al saldo de la cuenta acreedores comerciales no corrientes, se carga la cuenta de gastos financieros con abono, de nuevo, a acreedores comerciales no corrientes. Puesto que el término de la renta no se corresponde con un pago real, diferentes hipótesis respecto a su periodicidad (mensual, trimestral, anual) o calendario (prepagable o pospagable respecto a cada periodo hipotético) producirán una diferente distribución del gasto entre los componentes de arrendamiento e intereses, aunque se apliquen tipos de interés equivalentes.

Aplicando el procedimiento propuesto por el ICAC *a contrario sensu* se resuelve el registro contable desde la perspectiva del **arrendador**, cuya remuneración consiste en un cobro plurianual recibido a la finalización del contrato. De esta forma, el arrendador:

<sup>8</sup> Sobre la definición de tipo de interés adecuado véase la nota a pie de página n.º 7.

- Debe registrar dos componentes de ingreso: uno correspondiente al arrendamiento y otro a ingresos financieros. Los intereses surgen de la aplicación a la operación de un tipo de interés adecuado.
- De acuerdo con la NECA 6.<sup>a</sup> 8, debe reconocer, como contrapartida de estos ingresos, un derecho en el epígrafe A.VII del activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

La valoración del ingreso por arrendamiento y de los ingresos por intereses se efectuará aplicando el procedimiento expuesto anteriormente. A estos efectos, debe suponerse que el ingreso por arrendamiento durante la vida del contrato es equivalente a una hipotética renta constituida por términos periódicos que reproduzcan el patrón de consumo de beneficios para el arrendador. Dado que los deudores se clasificarían como activo financiero en la categoría de préstamos y partidas a cobrar (NRV 9.<sup>a</sup> 2.1), el tipo de interés empleado inicialmente para valorar la operación será su tipo de interés efectivo, que no se modificaría salvo error (NRV 22.<sup>a</sup>). Por el valor de cada término de la renta se abona la cuenta de ingresos por arrendamiento (o prestación de servicios, si el arrendamiento constituyese una actividad principal) con cargo a deudores comerciales no corrientes. Por el importe que surja de la aplicación del tipo de interés efectivo al saldo de la cuenta deudores comerciales no corrientes se abona la cuenta de ingresos financieros con cargo, de nuevo, a deudores comerciales no corrientes.

Este procedimiento también es aplicable a **contraprestaciones no monetarias plurianuales efectuadas al finalizar el periodo de cesión**. En la respuesta a la Consulta n.º 1 del BOICAC 96 de 2013 (NFC049787), el ICAC propone que, cuando la contraprestación no monetaria sea un inmueble, el arrendador la valore, salvo mejor evidencia (se entiende que de su valor razonable), por el valor contable con el que figuraría en los libros del arrendatario en el momento de la entrega. Conocido este valor, se actuaría de la forma descrita anteriormente, reconociendo el derecho de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo, como un anticipo para inmovilizaciones) lo que podría incluso afectar a la elección del tipo de descuento adecuado. Así, en el caso de anticipos para inmovilizaciones, de acuerdo con la norma 1.<sup>a</sup> 3 de la RICAC de 1 de marzo de 2013, debe aplicarse el tipo de interés incremental de pasivo del suministrador (arrendatario en este caso) en el momento inicial<sup>9</sup>. El tipo de interés aplicado inicialmente, salvo error (NRV 22.<sup>a</sup>), no será objeto de modificación posterior en ningún caso.

El tratamiento de la entrega desde la perspectiva del arrendatario depende de la naturaleza de esta. Así, si se trata de existencias o servicios que forman parte de la actividad típica del arrendatario, el registro se efectuará de la forma descrita para los pagos plurianuales, reconociéndose al realizarla un ingreso por venta o prestación de servicios por su valor razonable. Si se trata de un inmovilizado, el arrendatario actuará de la forma prevista en la entrega de bienes inseparables de los bienes arrendados (véase epígrafe 4.2.6). Finalmente, si la contraprestación no monetaria debe ser adquirida por el arrendador en el futuro, el tratamiento sería similar al de un pago dinerario que, dependiendo de la certidumbre respecto al importe, debería reconocerse como provisión.

<sup>9</sup> El empleo de tipos de interés de pasivo se ha justificado en el epígrafe 4.2.3. El arrendador deberá estimar este dato si no lo conoce.

#### 4.2.5.2. Contraprestación plurianual efectuada al inicio de la cesión

La respuesta del ICAC a la Consulta n.º 7 del BOICAC 77 de 2009 (NFC032489) resuelve el tratamiento contable de un arrendamiento por el **arrendatario**, cuando este debe efectuar un pago plurianual que se produce al comienzo del contrato. En este caso, el arrendatario:

- Debe registrar dos componentes: uno de gasto correspondiente al arrendamiento y otro de ingresos financieros. Los ingresos financieros surgen de la aplicación de un tipo de interés adecuado a la operación.
- Debe reconocer un activo como contrapartida del importe entregado, que se refleja en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes» del activo, dentro de la partida A.VII.

La valoración del gasto por arrendamiento y de los ingresos por intereses se resuelve de forma análoga a lo indicado en el epígrafe anterior. Por el pago inicial se carga la cuenta de deudores comerciales no corrientes. Por el valor de cada término de la renta se carga la cuenta de arrendamiento con abono a deudores comerciales no corrientes. Por el valor que surja de la aplicación del tipo de interés adecuado al saldo de la cuenta deudores comerciales no corrientes, se abona la cuenta de ingresos financieros con cargo a deudores comerciales no corrientes.

Aplicando este procedimiento *a contrario sensu* podríamos resolver el registro contable desde la perspectiva del **arrendador**. Este debe reconocer:

- Como contrapartida del cobro inicial, de acuerdo con la NECA 6.<sup>a</sup> 8, un pasivo no corriente denominado «Acreedores comerciales no corrientes», dentro de la partida B.VI.
- Debe registrar un ingreso correspondiente al arrendamiento y un gasto financiero por intereses. El ingreso por arrendamiento (o prestación de servicios si el arrendamiento constituyese una actividad principal) se abonará con cargo a la cuenta de «acreedores comerciales no corrientes». Los gastos financieros se calcularán aplicando un tipo de interés adecuado a los acreedores comerciales no corrientes y se cargarán con abono a esta cuenta.

Este procedimiento también sería aplicable en los arrendamientos que contemplen **contraprestaciones no monetarias plurianuales efectuadas al inicio del periodo de cesión**. En la respuesta a la Consulta n.º 7 del BOICAC 90 de 2012 (NFC044636), el ICAC propone emplear el valor razonable del inmovilizado entregado por el arrendatario al arrendador como pago por el arrendamiento, lo que supondría el reconocimiento de un resultado por la enajenación del inmovilizado. También se valoran a valor razonable las existencias entregadas o los servicios prestados por el arrendatario al arrendador en pago del arrendamiento.

#### 4.2.6. Inversiones inseparables de bienes arrendados

La entrega por el **arrendatario**, al finalizar el arrendamiento, de un inmovilizado no separable del bien arrendado debe reconocerse como gasto durante el contrato de arrendamiento. Esta situación no plantea ningún problema especial cuando el valor del inmovilizado no separable entregado se recupera sustancialmente durante el contrato de arrendamiento pues, en este caso, el reconocimiento del gasto se limitaría a su amortización, suponiendo un valor residual nulo, aplicando las normas generales.

Si el valor del inmovilizado entregado no se recupera sustancialmente durante el arrendamiento, su registro contable dependerá de si es objeto de renovación o reemplazo durante el arrendamiento. Así, si el inmovilizado no separable no debe renovarse o reemplazarse durante el arrendamiento, su imputación como gasto durante el contrato se efectuará, aplicando la NRV 3.<sup>a</sup> h), mediante su amortización. Para ello, se considerará que su vida útil no supera la duración remanente del contrato de arrendamiento.

Por el contrario, si el inmovilizado no separable del bien arrendado tiene que ser objeto de renovación o reemplazo y la última renovación no puede ser recuperada totalmente durante el arrendamiento, el valor no recuperable se imputará de forma sistemática durante el arrendamiento. Para ello, en aplicación analógica de la norma 6.<sup>a</sup> 6.3 de la RICAC de 28 de mayo de 2013, se podría reconocer inicialmente un inmovilizado intangible y una provisión. El importe de esta provisión se obtendría actualizando, desde la fecha en que se deba practicar la última renovación o reemplazo, el importe que teóricamente tendría el inmovilizado no separable al término de la duración del contrato de arrendamiento. Posteriormente, el inmovilizado intangible se amortizará durante el contrato de arrendamiento y la provisión se actualizaría hasta la fecha de su efectiva cancelación, que se producirá en el momento de la última renovación o reemplazo. Los cambios en las estimaciones sobre el valor del inmovilizado intangible y la provisión se tratarían aplicando lo dispuesto para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (véase la norma 1.<sup>a</sup> 2 de la RICAC de 1 de marzo de 2013). Cuando se produzca la última renovación o reemplazo del inmovilizado, este se contabilizará según su naturaleza. El registro del inmovilizado se efectuaría por la diferencia entre su coste y el importe de la provisión (es decir, compensando activo y provisión). Este valor se amortizará en el periodo que reste hasta la finalización del arrendamiento.

Si consideramos que la analogía no puede aplicarse por quebrantar el principio de no compensación (que requiere que una norma lo disponga de forma expresa) deberíamos reflejar en balance, hasta la entrega, de forma separada, el valor del inmovilizado y el de la provisión. El inmovilizado se amortizaría en la duración remanente del arrendamiento solo por el exceso sobre la provisión. De acuerdo con la norma, la provisión no se actualizaría a partir de la última renovación o reemplazo, por lo que estaríamos quebrantando la NRV 15.<sup>a</sup> 2, salvo que fuese a corto plazo y el efecto financiero no fuese significativo.

Si las inversiones inseparables de los bienes arrendados tuvieran que ser objeto de desmantelamiento o retiro, o los activos arrendados objeto de rehabilitación, debería reconocerse una provisión de acuerdo con la NRV 2.<sup>a</sup> 1 y la norma 1.<sup>a</sup> 2 de la RICAC de 1 de marzo de 2013.

Respecto al **arrendador**, el ingreso por la recepción de estas inversiones no separables (si cumplen la definición y criterios de registro) debería reconocerse por su valor razonable (en aplicación analógica de la NRV 14.<sup>a</sup> párrafo 1) y, si es posible, distribuirse durante la vida del contrato (véase respuesta del ICAC a la Consulta n.º 1 del BOICAC 96 de 2013 –NFC049787–).

#### **4.2.7. La subrogación como arrendatario en contratos de arrendamiento operativo mediante combinaciones de negocios**

La NRV 19.<sup>a</sup> 2.4 a)1 establece que si el negocio adquirido en una combinación mantiene, en la fecha de adquisición, un contrato de arrendamiento operativo del que es arrendatario en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión. La NRV 19.<sup>a</sup> no concreta qué debe entenderse por condiciones favorables o desfavorables, ni la forma de valorar el activo intangible o la provisión que surge. Respecto a la primera cuestión, la condición favorable o desfavorable seguramente se limite a la posibilidad de que el alquiler estipulado sea significativamente inferior o superior al de mercado, dadas las restantes condiciones contractuales y circunstancias del bien arrendado.

Respecto a la segunda cuestión, la provisión, en aplicación de la NRV 15.<sup>a</sup> 2, debería valorarse por el valor actual del exceso de los pagos por arrendamiento sobre los que corresponderían dadas las restantes condiciones contractuales y circunstancias del bien arrendado. La reversión del efecto financiero de la actualización ha de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias como gastos financieros. La provisión debería aplicarse de forma que el efecto neto en cada ejercicio (gastos por arrendamientos menos provisión aplicada) reprodujera el patrón de generación de beneficios económicos para el arrendatario. En ausencia de regulación, proponemos que el activo intangible se valore descontando el defecto de los pagos por arrendamiento respecto a los que el mercado establecería dadas las restantes condiciones contractuales y circunstancias del bien arrendado. Posteriormente, el intangible se amortizaría, de forma que reprodujera el patrón de generación de beneficios económicos para el arrendatario.

Por otra parte, si el negocio adquirido es el arrendador de un contrato de arrendamiento operativo, las normas internacionales (NIIF 3, párrafo B42) establecen que las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento no ocasionarían el registro de activos ni pasivos separados, sino que estas circunstancias afectarían al valor razonable del activo adquirido en la combinación de negocios.

## **5. EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS ARRENDAMIENTOS**

En aplicación del artículo 11.1 de la LIS, los gastos e ingresos registrados son computables en el impuesto sobre sociedades en tanto no se establezca excepción fiscal (art. 10.3 de la LIS). En el caso de los derivados de los contratos de arrendamiento, la LIS establece: a) bonificaciones respecto a los ingresos originados en Ceuta o Melilla (art. 33 de la LIS) o a aquellos obtenidos por entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (capítulo III del título VII de la LIS), b) amortizaciones libres para determinados inmovilizados arrendados financieramente por entidades de reducida dimensión (art. 102.5 de la LIS) y c) amortizaciones aceleradas para los contratos acogidos al régimen

especial de arrendamientos financieros (art. 106 de la LIS). Las bonificaciones citadas tienen como único efecto la reducción del impuesto sobre sociedades y, por lo tanto, del impuesto corriente registrado. La amortización acelerada o libre supone ajustes negativos en la liquidación del impuesto sobre sociedades que revertirán previsiblemente como positivos en ejercicios posteriores. Por ello, generalmente estas diferencias temporarias ocasionarán el registro de pasivos por impuesto diferido.

## 5.1. EFECTOS TRIBUTARIOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS

El artículo 106 de la LIS establece un régimen fiscal especial para determinados contratos de arrendamiento financiero. Este régimen es aplicable a los contratos en los que:

- El arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.
- La duración mínima sea de 2 años si su objeto son bienes muebles y de 10 años si son bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- En las cuotas de arrendamiento financiero se desglose la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora (devolución del principal para el arrendatario), excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera. Aunque la norma no hace referencia explícita al desglose de otras cantidades (servicios, tributos repercutidos...), estos deberán aparecer separados de la carga financiera y de la devolución del principal. Salvo excepción fiscal, estos gastos serán deducibles.
- El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien permanezca igual o sea creciente.

Los requisitos que deben cumplir los contratos para que pueda aplicarse este régimen fiscal especial se han modificado significativamente mediante la Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades. Por un lado, desde entonces solo es aplicable a aquellos acuerdos en los que los arrendadores sean entidades o establecimientos financieros. Anteriormente, el artículo 115 del TRLIS, que regulaba este régimen especial, no establecía esta limitación. En este sentido, la referencia del artículo 115 del TRLIS a la Ley 26/1988, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, tampoco tenía este efecto. La exposición de motivos de esta norma indica explícitamente que la regulación de las operaciones de arrendamiento financiero se efectuaba con propósito general, y no limitado a las operaciones en las que intervenían entidades de crédito. Por otro lado, la norma anterior restringía la aplicación de este régimen especial a los bienes muebles o inmuebles afectos a explotaciones económicas. Esta limitación se ha eliminado, al desaparecer la referencia al apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988.

En los contratos que reúnan estas condiciones, el arrendatario podrá deducirse:

- La carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.
- Independientemente de su imputación a pérdidas y ganancias, las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien (devolución del principal en términos

contables), siempre que no sean superiores al doble del importe que resulta de aplicar al coste del bien el coeficiente de amortización lineal según la tabla de amortización fiscal<sup>10</sup>. El exceso será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando el mismo límite. Tratándose de entidades de reducida dimensión, el límite es el triple. Para las microempresas que apliquen los criterios específicos establecidos en el artículo 4 del Real Decreto 1515/2007 (véase epígrafe 3.1.2.1), si se considera gasto contable toda la cuota, será toda ella deducible, en aplicación del artículo 11.1 de la LIS (en ausencia de excepción fiscal, según el art. 10.3 de la LIS).

La deducción de la recuperación del coste del bien debe efectuarse considerando que:

- Para calcular el límite debe tenerse en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Es decir, que el límite máximo a amortizar sería proporcional al tiempo que, durante el ejercicio, ha estado en condiciones de funcionamiento el inmovilizado. Por lo tanto, en general, no podrá deducirse nada por este componente si el bien no ha entrado en condiciones de funcionamiento al cierre del ejercicio. No obstante, en determinadas condiciones, este régimen es aplicable a inmovilizados en curso (véase art. 106.8 de la LIS).
- No es aplicable si el contrato tiene por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. Si el objeto del arrendamiento es parcialmente amortizable y parcialmente no amortizable, será deducible solo la parte que corresponda a los elementos susceptibles de amortización. Por ello, deberán desglosarse estos componentes en el contrato.

En caso de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al contribuyente y debidamente justificada, no se integra en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable (art. 106.8 de la LIS). Es decir, que la pérdida contable, normalmente mayor que la fiscal por haberse efectuado la deducción aceleradamente, no se corregirá mediante un ajuste positivo (por la diferencia indicada) en la liquidación del impuesto sobre sociedades. Por lo tanto, los gastos totales deducibles excederán de los reconocidos.

## 5.2. EFECTOS CONTABLES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS

El régimen fiscal especial de los activos arrendados financieramente permite, cuando se cumplen las condiciones del artículo 106 de la LIS, la deducción acelerada de las amortizaciones. Esta

---

<sup>10</sup> Debe entenderse que lo que la norma tributaria pretende es permitir que el contribuyente, dentro de los límites cuantitativos establecidos, amortice aceleradamente los inmovilizados, objeto del contrato de arrendamiento financiero e incluidos en este régimen especial, independientemente del registro contable de la amortización.

amortización acelerada ocasiona, en los ejercicios iniciales del arrendamiento, unos ajustes negativos en la liquidación del impuesto sobre sociedades que se esperan que reviertan, como positivos, en ejercicios posteriores, excepto que sea de aplicación el artículo 106.8 de la LIS, como se ha comentado en el epígrafe anterior. Lo mismo ocurre cuando las entidades de reducida dimensión aplican la libertad de amortización establecida en el artículo 102.5 de la LIS a los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero (salvando la excepción del 106.8, no aplicable en este caso).

La reversión previsible de los ajustes origina generalmente el registro de un pasivo por diferencias temporarias<sup>11</sup>, representativo del efecto fiscal futuro, valorado por el impacto fiscal esperado, de acuerdo con la norma tributaria aprobada, aunque esté pendiente de publicación (NRV 13.<sup>a</sup> 3). Cuando se produzcan los ajustes positivos se cargará el pasivo por diferencias temporarias. Los abonos y cargos a pasivos por impuesto diferido se registran como gastos e ingresos (respectivamente) en la cuenta de pérdidas y ganancias.

## 6. CESIONES DE INMOVILIZADOS GRATUITAS O POR PRECIO SIGNIFICATIVAMENTE INFERIOR AL DE MERCADO

Las cesiones de inmovilizados gratuitas o por precio significativamente inferior al de mercado ocurren con cierta frecuencia dentro de programas públicos de fomento de la actividad económica que desarrollan los centros, viveros o incubadoras de empresas. El PGC no las trata específicamente. Recuérdese que la definición de arrendamiento, incluida en la NRV 8.<sup>a</sup>, hace referencia exclusivamente a operaciones onerosas. Por ello, en la respuesta a la Consulta n.º 6 del BOICAC 84 de 2010 (NFC040076), que amplía la doctrina establecida en la n.º 6 del BOICAC 77 de 2009 (NFC032488), el ICAC propuso un procedimiento de registro aplicable a estas operaciones por parte del **cesionario**. Este procedimiento se convirtió en obligatorio al incorporarse en la norma 5.<sup>a</sup> de la RICAC de 28 de mayo de 2013.

En la norma 5.<sup>a</sup> de la RICAC de 28 de mayo de 2013 se establece que los derechos de uso adquiridos sin contraprestación de manera irrevocable e incondicional se registrarán como un inmovilizado intangible por su valor razonable, salvo que:

- a) El plazo de la cesión sea similar a la vida económica del bien cedido, en cuyo caso se reconocerán según su naturaleza (normalmente un inmovilizado material); o
- b) La cesión sea anual renovable por periodos iguales, por un periodo indefinido o determinado superior a un año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, o no se haya regulado la cesión o establecido con precisión sus términos. En estos casos la entidad reconocerá todos los años un gasto (normal-

<sup>11</sup> Salvo que se estén aplicando los criterios específicos de microempresas, que no permiten el reconocimiento de impuestos diferidos.

mente por arrendamiento) y un ingreso por subvención o donación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En todas estas circunstancias será aplicable la NRV 18.<sup>a</sup>. De registrarse un inmovilizado, se reconocerá una subvención oficial de capital (si el cedente es un organismo público) o una donación o legado de capital (si el cedente es una entidad privada), por el valor razonable del elemento reconocido. La subvención, donación o legado se imputará a pérdidas y ganancias en la proporción en que el inmovilizado asociado se amortice, deteriore o cause baja. En el caso b) se reconoce directamente en pérdidas y ganancias una subvención a la explotación, si la cesión tuviera como fin asegurar una rentabilidad mínima o compensar «déficit» de explotación del ejercicio. Si el objeto fuese otro, por ejemplo, financiar el coste del arrendamiento, debería registrarse en patrimonio neto como otras subvenciones, donaciones y legados, que se transferirían en el mismo ejercicio a pérdidas y ganancias.

Las subvenciones oficiales de capital no originan ajustes positivos ni negativos en la liquidación del impuesto sobre sociedades, aunque suponen una diferencia temporaria imponible que deberá reconocerse, al mismo tiempo que la subvención en el patrimonio neto, abonándose un pasivo por impuesto diferido<sup>12</sup> con cargo a la cuenta de subvención. Este pasivo por impuesto diferido se cargará en la medida en que la subvención oficial de capital se traspase a pérdidas y ganancias con abono a la cuenta de subvención.

Las donaciones y legados de capital tributan en el ejercicio en que se reciben. Por ello, en ese ejercicio: a) producen un ajuste positivo en la liquidación del impuesto sobre sociedades y b) al registrar el impuesto corriente, se carga la cuenta de donación o legado por su efecto impositivo. En los ejercicios en los que estas donaciones o legados se imputan a pérdidas y ganancias (en la medida en que el inmovilizado reconocido se amortice, deteriore o cause baja): a) se efectuarán ajustes negativos en la liquidación del impuesto sobre sociedades y b) al registrar el impuesto corriente, se abonará la cuenta de donación o legado por el efecto impositivo del ajuste negativo efectuado.

Las subvenciones de explotación y las subvenciones, donaciones y legados derivadas de cesiones gratuitas de inmovilizados, cuando se imputan al resultado en el mismo ejercicio de su reconocimiento, no ocasionan la aparición de pasivos por impuesto diferido. No obstante, las últimas deben registrarse, aunque sea transitoriamente, en patrimonio neto y figurarán en el estado de ingresos y gastos reconocidos.

Actualmente carecen de regulación específica las cesiones de inmovilizados por precio significativamente inferior al de mercado. A estas operaciones les serían aplicables, en nuestra opinión, la NRV 8.<sup>a</sup> (en proporción a la parte remunerada) y la norma 5.<sup>a</sup> de la RICAC de 28 de mayo de 2013 (por el defecto de la remuneración sobre el precio de mercado).

Por otra parte, con relación a la entidad **cedente**, si por la duración de la cesión y la naturaleza del inmovilizado cedido, no espera obtener beneficios o rendimientos económicos futuros, deberá dar

<sup>12</sup> Véase nota a pie de página n.º 11.

de baja al inmovilizado de acuerdo con la NRV 2.<sup>a</sup> 3 y la norma 4.<sup>a</sup> 2.1 de la RICAC de 1 de marzo de 2013. Si la cesión no supone la baja del inmovilizado cedido, debería registrar la transacción de acuerdo con la respuesta del ICAC a la Consulta n.º 5 del BOICAC 90 de 2012 (NFC044633). Según esta, si la causa del gasto no es otra que conceder una ayuda y, por lo tanto, estamos hablando de una donación, la obligación incurrida por la empresa cedente debería reconocerse en el momento inicial como un gasto y un pasivo por el valor actual del importe total comprometido.

## 7. EL REGISTRO DE ARRENDAMIENTOS EN LA NIIF 16. NOVEDADES RESPECTO A LA NIC 17

El objetivo básico de la NIIF 16 es que afloren en balance las obligaciones derivadas de los arrendamientos a largo plazo, evitando que los usuarios tengan que estimarlos empleando métodos aproximados, probablemente costosos e inexactos. También pretende: a) dar respuesta a los escándalos financieros (Enron, Worldcom y Adelphia) impidiendo o dificultando la proliferación de malas prácticas contables y b) conseguir la convergencia con las normas contables norteamericanas. Esto último no ha sido posible, pues la ASU No. 2016-02, «Arrendamientos», elaborada recientemente por el FASB, difiere significativamente de la NIIF 16 en cuestiones básicas.

La NIIF 16 sustituye a la NIC 17 y sus interpretaciones (CINIIF 4, SIC 15 y SIC 27) a partir de 2019. La NIC 17 planteaba un modelo dual para registrar los arrendamientos, distinguiendo entre operativos y financieros. A diferencia de la NIC 17, la NIIF 16 unifica el tratamiento de los arrendamientos desde la perspectiva del arrendatario, obligando a que se reconozca como activo el derecho a usar el activo subyacente<sup>13</sup> y como pasivo las obligaciones de pago asumidas. En definitiva, de acuerdo con esta norma, la contabilización establecida para todos los arrendamientos será similar a la de los arrendamientos financieros actuales. Para evitar la estructuración de los contratos (es decir, que estos se redacten de forma que se eluda el reconocimiento total o parcial de los pasivos) la NIIF 16 reduce la subjetividad e incertidumbre en la aplicación de la norma e incluye cláusulas antiabuso. Excepcionalmente, el arrendatario puede no reconocer los activos y pasivos derivados de un contrato de arrendamiento, imputando los gastos como si se trataran de servicios<sup>14</sup>, cuando el contrato: a) sea a corto plazo, es decir, que en la fecha de comienzo tenga un plazo máximo igual o inferior a 12 meses, siempre y cuando no exista opción de compra e independientemente de la probabilidad de que esta sea ejercida, o b) se refiera a activos subyacentes de bajo valor en términos absolutos, entendiéndose por tales las tabletas, ordenadores personales, teléfonos o elementos pequeños de mobiliario de oficina.

<sup>13</sup> Los términos «activo específico» o «activo subyacente» son utilizados indistintamente en la NIIF 16 para referirse al activo objeto del contrato de arrendamiento.

<sup>14</sup> No se permite este tratamiento cuando el activo subyacente es altamente dependiente de otros activos, se encuentra altamente interrelacionado con ellos, o cuando el arrendatario no pueda beneficiarse del uso del activo, como en el caso de las operaciones de subarrendamiento.

Respecto a los arrendadores, a pesar de que el IASB se planteó distintas opciones, se ha mantenido en la NIIF 16 sustancialmente la regulación establecida en la NIC 17.

En las cuentas anuales, la aplicación de la NIIF 16 supondrá un incremento del activo y del pasivo de las empresas arrendatarias y cambiará la naturaleza de los gastos por arrendamiento, al sustituirse estos por amortizaciones y gastos financieros. El reconocimiento del gasto, además, no será lineal porque, aunque la amortización lo sea, la imputación de intereses será decreciente. Se producirá un incremento de los costes financieros, del resultado de explotación y del ebitda. En el estado de *cash-flow*, el cambio normativo afectará a la distribución de los flujos de efectivo entre los componentes de actividades operativas (desaparecen los pagos por arrendamientos) y de financiación (para reflejar la reducción del pasivo derivado del arrendamiento). Estos cambios afectarán a indicadores frecuentemente empleados. Así, aumentarán los ratios de endeudamiento y se reducirán la rentabilidad económica, la rotación de activo y los ratios de circulante. En la rentabilidad financiera se compensará una menor rentabilidad económica con un mayor apalancamiento. Evidentemente, el impacto será más pronunciado en las empresas arrendatarias que, de acuerdo con la NIC 17, tengan importantes o numerosos arrendamientos operativos, como suelen ser las compañías aéreas, de transporte, de viajes y ocio o las dedicadas al comercio minorista.

La NIIF 16 no es aplicable a los contratos regulados en otras normas contables como: la NIIF 6, «Exploración y evaluación de recursos minerales»; la NIC 41, «Agricultura»; la CINIIF 12, «Acuerdos de concesión de servicios»; las licencias de propiedad intelectual concedidas por un arrendador dentro del alcance de la NIIF 15, «Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes»; ni a los derechos mantenidos por un arrendatario bajo acuerdos de licencia que estén dentro del alcance de la NIC 38, «Activos intangibles», para elementos como películas de cine, vídeos, juegos, manuscritos, patentes y derechos de autor.

## 7.1. NOVEDADES EN LA IDENTIFICACIÓN DE UN ARRENDAMIENTO

Respecto a la identificación de un arrendamiento, las diferencias más relevantes entre la NIC 17 y la NIIF 16 se concretan en: a) la redefinición del requisito de *control* y b) la aparición del concepto *derecho sustantivo de sustitución*. Estos cambios hacen posible que algunos acuerdos considerados de arrendamiento en la NIC 17 sean considerados de prestación de servicios con la NIIF 16.

La NIIF 16 redefine el requisito de control, necesario para identificar un acuerdo de arrendamiento. De esta forma, entiende que el arrendatario **controla el uso del activo** subyacente cuando tiene derecho a tomar decisiones relevantes respecto a su uso y a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos que se deriven de su uso durante el periodo del contrato, teniendo en cuenta los términos y condiciones que delimitan el acuerdo.

Si el arrendador tiene un **derecho sustantivo de sustitución** del activo subyacente, el contrato no es de arrendamiento, sino de prestación de servicios. Se entiende que el arrendador detenta este derecho cuando: a) tiene la capacidad práctica de sustituir el activo subyacente, no limitada

a la posibilidad u obligación de sustitución cuando ocurra un suceso específico, o b) le resultase rentable sustituir el activo subyacente en determinadas circunstancias probables. Si el arrendatario desconoce los datos necesarios para concluir sobre estas cuestiones, debe considerar que el derecho de sustitución es no sustantivo. La limitación del derecho sustantivo de sustitución únicamente a estos dos casos pretende evitar que se incorporen a los contratos cláusulas que permitan estructurarlos de forma que eludan la aplicación de la NIIF 16.

La NIIF 16 también difiere de la NIC 17 respecto a otras cuestiones secundarias relacionadas con el reconocimiento de acuerdos de arrendamiento, como son la **separación y agrupación de componentes dentro de un contrato, la combinación de contratos y la generación de carteras**. Amparándose en la relación coste-beneficio, permite que no se separen determinados componentes de naturaleza distinta y que, por lo tanto, se traten como arrendamientos. Si se aplica a un servicio asociado a un arrendamiento, ello implicaría el reconocimiento anticipado de un pasivo, que de otro modo no se registraría hasta el momento de recibir el servicio. También permite registrar como un solo arrendamiento una cartera de arrendamientos individuales de similares características, o una serie de contratos interdependientes realizados al mismo tiempo o en fechas próximas con el mismo arrendador.

## 7.2. NOVEDADES EN EL RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN POR EL ARRENDATARIO

### 7.2.1. Reconocimiento y valoración inicial

Al comienzo del arrendamiento, el arrendatario debe reconocer un activo por el derecho a usar el activo subyacente durante el plazo de arrendamiento y un pasivo por las obligaciones asumidas relacionadas con el uso del activo subyacente durante ese plazo.

#### 7.2.1.1. Valoración inicial del pasivo

El valor inicial del pasivo por arrendamiento es el valor actual (al comienzo del arrendamiento) de las obligaciones asumidas por el arrendatario relacionadas con el uso del activo subyacente durante el plazo del arrendamiento. La actualización se efectúa aplicando el tipo de interés implícito del arrendamiento. Si el arrendatario no puede determinarlo fiablemente debe utilizar su tipo de interés incremental de pasivo. El propio IASB indica, en el fundamento de las conclusiones de la NIIF 16, que se espera que ambos tipos no difieran significativamente.

El **plazo** es una variable clave para registrar el pasivo, ya que permite determinar los pagos relevantes para valorarlo. El plazo de arrendamiento debe reflejar la expectativa razonable del periodo durante el cual el arrendatario controla el uso del activo subyacente, teniendo en cuenta el conjunto de incentivos económicos que pueden incidir en el ejercicio de la opción de extensión o finalización del contrato por parte del arrendatario. El derecho del arrendador a cancelar de manera anticipada el contrato no afecta a la determinación del plazo por arrendamiento. La

NIIF 16 (párrafo 18) define el plazo del arrendamiento como el periodo no cancelable durante el cual el arrendatario tiene el derecho a usar el activo subyacente, junto con:

- a) Los periodos cubiertos por una opción para extender el arrendamiento, si el arrendatario va a ejercer con razonable certeza esa opción; y
- b) Los periodos cubiertos por una opción para terminar el arrendamiento, si el arrendatario no va a ejercer con razonable certeza esa opción.

Es de reseñar que los pagos asociados al uso del activo subyacente durante los periodos señalados en los puntos a) y b) anteriores incumplen la definición tradicional de pasivo, al no suponer una obligación actual al comienzo del arrendamiento. La inclusión de estos periodos no es otra que evitar que el contrato se estructure de forma que los arrendatarios puedan no reconocer inicialmente los pasivos derivados de los pagos relacionados con estos periodos opcionales, que probablemente se disfrutarán por tener un incentivo económico claro. La NIIF 16 (párrafo B37) establece una guía no exhaustiva de los hechos y circunstancias que pueden crear un incentivo económico para que el arrendatario ejerza, o no ejerza, estas opciones.

Entre los **pagos** relacionados con el uso del activo subyacente durante el plazo del arrendamiento se pueden identificar los siguientes:

- Pagos *fijos*, incluidos los variables que son fijos «en sustancia». Es decir, los que son fijos con independencia de la forma en la fueron estructurados en el contrato<sup>15</sup>. Si existe más de un conjunto realista de pagos posibles, el arrendatario deberá incluir aquel que represente el importe mínimo sobre una base descontada. A estos pagos fijos habría que descontarle los denominados «incentivos del arrendamiento» por cobrar. Es decir, los pagos asociados al arrendamiento que el arrendador deba efectuar al arrendatario en el futuro, así como el reembolso o la asunción por el arrendador de los costes en los que incurra el arrendatario por el derecho de uso del bien. Quedan excluidos los reembolsos efectuados por el arrendador para compensar costes incurridos por el arrendatario al mejorar el activo subyacente, ya que estos costes no están relacionados con el derecho a usar el activo subyacente.
- Pagos *variables*. Dependen de la evolución de un índice o una tasa (por ejemplo, el IPC o el euríbor). Se excluyen los que dependen de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad (por ejemplo, como porcentaje de las ventas efectuadas) o el uso del activo (por ejemplo, en función de la potencia utilizada por los equipos arrendados), que se reconocen como gastos al incurrirse en ellos. Entendemos que el componente mínimo de estos últimos pagos variables debe considerarse un pago fijo.

<sup>15</sup> Con ello se pretende evitar ciertas prácticas abusivas consistentes en estructurar los pagos mínimos como variables con el propósito de excluirlos del pasivo y, en consecuencia del activo, ocasionando que contratos con los mismos pagos esperados den lugar al reconocimiento de pasivos distintos.

- Importes que, de acuerdo con una expectativa razonable, espera pagar el arrendatario como cumplimiento del *valor residual garantizado*. Estos pagos no son evitables. La incertidumbre respecto a ellos se refiere a su valor y no a su condición de obligatorios.
- El precio de ejercicio de la *opción de compra* (si el arrendatario está razonablemente seguro de ejercer esa opción<sup>16</sup>).
- Pagos por cancelación anticipada del contrato de arrendamiento, si el plazo del arrendamiento refleja que el arrendatario ejercerá una opción para terminar el arrendamiento.

No se incluyen entre los pagos aquellos que se correspondan con componentes distintos del arrendamiento, a menos que el arrendatario haya optado por considerarlos conjuntamente.

#### 7.2.1.2. Valoración inicial del activo

El activo por derecho a uso se valora a coste, resultando por tanto irrelevante el valor razonable. La valoración a coste no solo es más sencilla de aplicar, sino que además es coherente con la valoración de otros activos no financieros (tales como los recogidos dentro del alcance de la NIC 16, «Propiedades, planta y equipo», y de la NIC 38, «Activos intangible»). El valor inicial del activo vendrá determinado por:

- El valor inicial del pasivo.
- Los costes directos iniciales incurridos por el arrendatario.
- El valor actual de los costes que surgen de las obligaciones por desmantelamiento, retiro o restauración del activo subyacente o de la rehabilitación del lugar donde se asienta. El reconocimiento de estos costes se producirá en el momento en el que la empresa incurra en la obligación, excepto cuando surjan como consecuencia de la producción de existencias, en cuyo caso se añadirán al coste de las mismas, siendo de aplicación la NIC 2, «Inventarios». Estas obligaciones se reconocen y miden aplicando la NIC 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes», con independencia de que el coste se incluya como mayor valor de las existencias o del activo por derecho al uso del activo subyacente.

<sup>16</sup> El arrendatario deberá considerar todos los hechos y circunstancias para determinar si existe un incentivo económico para la compra. Estas circunstancias a evaluar podrán estar relacionadas con cláusulas contractuales, condiciones del mercado o la propia naturaleza o circunstancias que rodean al activo, para lo que se puede emplear como guía el análisis de los factores que la norma propone para la delimitación del plazo por arrendamiento. El IASB considera que la opción de compra debe tener el mismo tratamiento que la opción de ampliar el arrendamiento, ya que un arrendatario que tiene la opción de ampliar el arrendamiento para toda la vida económica restante del activo arrendado estaría en una posición similar a la de un arrendatario que tiene una opción de compra sobre el activo.

- Los pagos por arrendamiento realizados anticipadamente, menos los incentivos de arrendamiento recibidos<sup>17</sup>. Dentro de los pagos efectuados por el arrendatario antes de la fecha de comienzo del arrendamiento podemos distinguir entre: a) los relacionados con la construcción o diseño del activo subyacente y b) los relacionados con el derecho de uso del activo. Los pagos efectuados por el arrendatario y relacionados con la construcción o diseño del activo no se incluyen en el valor del activo por derecho de uso, ya que la NIIF 16 entiende que estos costes no pueden considerarse costes directos iniciales. Por lo tanto, estos costes se registrarán aplicando otras normas (por ejemplo, la NIC 16, «Propiedades, planta y equipo»). Si es el arrendador el que incurre en estos costes tampoco podrán considerarse *incentivos* al amparo de la NIIF 16. Sin embargo, los pagos realizados por el derecho a usar el activo subyacente se consideran pagos por arrendamiento, formando parte de la valoración inicial del activo por derecho de uso, con independencia del calendario de pagos acordado.

### 7.2.2. Valoración posterior

La valoración posterior depende del devenir del contrato de arrendamiento. **Si no se producen cambios en las estipulaciones y expectativas iniciales:**

- a) El activo por derecho de uso se valora posteriormente a valor razonable (si es aplicable la NIC 40, «Propiedades de inversión»), aplicando el modelo de reevaluación (si es aplicable este modelo de la NIC 16, «Propiedades, planta y equipo») o a coste (en otro caso) menos la amortización acumulada y el deterioro registrado, de acuerdo con la NIC 16 y la NIC 36, «Deterioro del valor de los activos».
- b) El pasivo se valora posteriormente a coste amortizado, por lo que disminuirá por los pagos efectuados y aumentará por los intereses devengados aplicando el tipo de interés empleado al valorarlo inicialmente.

**Si posteriormente se producen cambios en los pagos previstos**, el pasivo deberá valorarse nuevamente aplicando: a) un tipo de descuento revisado o b) el tipo de descuento sin cambios (es decir, el inicial o, si se ha revisado, el que se hubiese aplicado en la última revisión). Se empleará un tipo de descuento sin cambios cuando se modifique el pago esperado derivado de la garantía del valor residual o los pagos variables esperados incluidos en el valor inicial del pasivo, siempre que estos no estén originados por un cambio en un tipo de interés variable. Se utilizará un tipo de descuento revisado cuando los cambios de los pagos previstos deriven de un cambio: a) en el plazo del arrendamiento, b) en la expectativa respecto al ejercicio de una opción de compra o c) en los pagos por arrendamiento variables incluidos en el valor inicial del pasivo que estén

<sup>17</sup> Estos incentivos no pueden coincidir con los deducidos del pasivo y que, por lo tanto, ya afectan al valor del activo. Por la redacción de la norma, se deducen del pasivo los pendientes de recibir y de los pagos anticipados los ya recibidos. Por lo tanto, de una u otra forma, todos los incentivos reducen el valor del activo.

originados por un cambio en un tipo de interés variable. El tipo de descuento revisado es el tipo de interés implícito del arrendamiento para lo que resta del plazo de arrendamiento o, si este no se pudiese determinar con facilidad, el tipo incremental de pasivo del arrendatario en esa fecha.

Si el valor del activo por derecho de uso sigue un modelo de coste, este se ajustará por el cambio del valor del pasivo. Los pagos por arrendamiento variables no incluidos en el valor inicial del pasivo se imputarán al resultado del periodo en el que ocurre el suceso o condición que ocasiona el pago. Si el activo por derecho de uso se ha valorado inicialmente siguiendo otros modelos, posteriormente se valorará siguiendo esos otros modelos.

**Si se producen modificaciones en el contrato de arrendamiento**, la modificación se contabilizará como un arrendamiento separado o como una modificación del arrendamiento. Se registran como arrendamientos separados los que suponen un cambio en el alcance del arrendamiento, añadiendo el derecho a usar uno o más activos subyacentes, y un cambio acorde en la contraprestación. En caso contrario, se debe modificar el arrendamiento original, lo que implicará una nueva valoración del pasivo, para lo que se empleará una tasa de descuento revisada. La modificación del pasivo dará lugar al ajuste correspondiente en el valor en libros del activo por derecho de uso, excepto si dicha modificación es consecuencia de una disminución en el alcance del arrendamiento, en cuyo caso se ajustará el valor del activo y se reconocerá en el resultado el beneficio o la pérdida que resulte de la operación.

---

## Bibliografía

- IASB. NIIF 3, «Combinaciones de negocios».
- IASB. NIIF 6, «Exploración y evaluación de recursos minerales».
- IASB. NIIF 15, «Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes».
- IASB. NIIF 16, «Arrendamientos».
- IASB. Interpretación CINIIF 4, «Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento».
- IASB. Interpretación CINIIF 12, «Acuerdos de concesión de servicios».
- IASB. NIC 2, «Inventarios».
- IASB. NIC 11, «Contratos de construcción».
- IASB. NIC 16, «Propiedades, planta y equipo».
- IASB. NIC 17, «Arrendamientos».
- IASB. NIC 18, «Ingresos de actividades ordinarias».
- IASB. NIC 36, «Deterioro del valor de los activos».
- IASB. NIC 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes».
- IASB. NIC 38, «Activos intangibles».
- IASB. NIC 40, «Propiedades de inversión».

IASC. NIC 41, «Agricultura».

IASC. Interpretación SIC 15, «Arrendamientos operativos-Incentivos».

IASC. Interpretación SIC 27, «Evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento».

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 32/1997/3.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 77/2009/6.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 77/2009/7.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 80/2009/2.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 80/2009/3.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 82/2010/6.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 84/2010/1.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 84/2010/6.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 85/2011/10.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 87/2011/3.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 90/2012/5.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 90/2012/7.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 96/2013/1.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 96/2013/4.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 96/2013/8.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 96/2013/11.

ICAC, respuesta a la Consulta n.º 100/2014/2.

FASB. ASU 2016-02, «Arrendamientos» (tema 842).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

## SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

**Elena Robledo Encinas**

**Ana Luna García González**

*Interventoras y auditoras del Estado  
Profesoras de CEF.- UDIMA*

**José Tovar Jiménez**

*Profesor de CEF.- UDIMA*

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Técnico de Hacienda, convocado por Resolución de 5 de julio de 2016 [BOE de 7 de julio]).

---

### Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades.** Reparto del resultado. Operaciones con acciones propias. Ampliación de capital social. Amortizaciones. Activos financieros disponibles para la venta.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Operaciones de inmovilizado y reclasificación de activos no corrientes mantenidos para la venta. Moneda extranjera.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Concesiones administrativas. Provisión para reposición. Préstamo con anualidades constantes. Reparto del resultado.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Operaciones de IVA: prestación de servicios, autoconsumo y regla de prorrateo.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Valoración de una inversión con diferentes títulos. Valoración con variación del tipo de interés. Composición de una cartera inmunizada.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 1

### Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad anónima Enero presenta el balance de situación siguiente, con fecha 31 de diciembre de 20X5, en euros:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Desarrollo .....	2.000.000	Capital social .....	10.000.000
Otro inmovilizado intangible .....	6.000.000	Reserva legal .....	600.000
Amortización acumulada inmovilizado intangible .....	(6.000.000)	Reserva voluntaria .....	2.000.000
Inmovilizado material .....	30.000.000	Acciones propias .....	(1.400.000)
Amortización acumulada inmovilizado material .....	(14.000.000)	Resultado del ejercicio .....	3.000.000
Productos terminados y materias primas .....	3.000.000	Subvenciones oficiales de capital ....	1.000.000
Deudores .....	1.200.000	Provisión para responsabilidades ...	1.200.000
Tesorería .....	1.000.000	Pasivo no corriente .....	2.800.000
		Pasivo corriente con entidad de crédito	4.000.000
Total .....	23.200.000	Total .....	23.200.000

#### Información complementaria referida al balance de situación

- El capital social está formado por acciones de 1 euro de valor nominal.
- La sociedad adquirió en su momento 400.000 acciones propias, a 1,4 euros cada una y 525.000 acciones a 1,6 euros cada una.
- Al cierre del ejercicio la fase de desarrollo se encuentra amortizada en el 50% de su valor de inversión; cada año se amortiza en el 20%. El resto del inmovilizado intangible se amortizará en el próximo ejercicio en la parte pendiente, es decir, su valor neto contable.
- El inmovilizado material se amortiza cada año en el 20% de su precio de adquisición. La subvención oficial de capital se utilizó para financiar unas máquinas adquiridas en 5.000.000 de euros y que cada año se amortizan en 1.000.000 de euros.

- La provisión para responsabilidades se dotó para hacer frente a un pago, más que probable, para cubrir una indemnización para la que no se disponía de la póliza de seguros oportuna.
- La sociedad utiliza el método FIFO para valorar cualquier tipo de existencias que posea en propiedad.
- La sociedad en el ejercicio 20X2 se vio obligada a reducir capital para eliminar pérdidas del ejercicio y de ejercicios anteriores, utilizando para tal fin todas las reservas de las que disponía al efecto.

### Operaciones realizadas en el ejercicio 20X6

1. El día 15 de febrero de 20X6 se reúne la junta general de accionistas que aprueba todos los puntos del orden del día y acuerda repartir el resultado del ejercicio, teniendo en cuenta la normativa legal y reconociendo el máximo dividendo a pagar a los accionistas.
2. El día 1 de marzo de 20X6 abona a los accionistas el dividendo reconocido entregando 800.000 acciones propias. Las acciones tienen un valor en el mercado de 1,6 euros la unidad. Las diferencias que puedan surgir se completarán con tesorería.
3. El día 15 de junio de 20X6 cancela la deuda que tiene con la entidad de crédito a corto plazo y que consta en el balance de situación. Para ello entrega las acciones propias que quedan en poder de la empresa, valoradas según mercado a 1,8 euros la unidad, y por la diferencia procede a la ampliación de capital aprobada en junta general. Las condiciones son las siguientes: la deuda se eleva a 2.200.000 euros, de los que 1.900.000 euros son el principal y 300.000 los intereses, de los que 180.000 euros se devengan en este ejercicio y los 120.000 restantes corresponden al ejercicio anterior. El número de acciones resultantes se redondeará, evitándose los decimales. Las acciones nuevas, de nominal 1 euro, se valoran a 1,73 euros. Se estima que los gastos en los que incurre la sociedad por la operación se elevarán a 20.000 euros, que serán abonados próximamente.
4. El día 10 de junio de 20X6 abona a través de bancos los gastos de la cancelación de la deuda y la ampliación de capital, que ascendieron a 21.000 euros.
5. El día 4 de agosto de 20X6 recibe comunicación del juzgado de que tiene que hacer frente al pago en los próximos 30 días de 1.100.000 euros al querellante de la responsabilidad cubierta y 10.000 euros de gastos judiciales.
6. El día 1 de septiembre de 20X6 hace el pago oportuno correspondiente a la indemnización por la sentencia desfavorable.
7. El 31 de diciembre de 20X6 se amortiza el inmovilizado inmaterial y material en la cuantía determinada por la sociedad.

8. El 31 de diciembre de 20X6 las acciones de la sociedad tienen un valor en el mercado de 1,8 euros por acción.

**Operaciones relacionadas con la sociedad Enero y realizadas por el accionista Elcastaño, poseedor de 2.100 acciones emitidas por aquella sociedad, adquiridas hace años a 1,4 euros la unidad, con la finalidad de mantenerlas en su poder por varios años y que tenían un valor en el mercado al cierre del ejercicio 20X5 de 1,6 euros la unidad:**

1. El día 15 de febrero de 20X6 tiene conocimiento del reparto del beneficio del ejercicio anterior, correspondiente a las acciones que posee de la sociedad Enero.
2. El 1 de marzo de 20X6 recibe las acciones que corresponden al dividendo aprobado en junta general de accionistas y cobra la diferencia a través de bancos.
3. El 31 de diciembre de 20X6 tiene conocimiento del valor de las acciones que posee como inversión permanente.

*Trabajo a realizar:*

Realice las anotaciones contables que proceda, siguiendo el orden de las operaciones descritas en los puntos anteriores y para ambas sociedades.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad –PGC–.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

## **SOLUCIÓN**

### **INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA AL CONTENIDO DEL BALANCE**

#### **1. El capital social está formado por acciones de 1 euro de valor nominal**

- Capital social de Enero: 10.000.000 de euros.
- Valor nominal: 1 euro/acción.
- Número de acciones de Enero: 10.000.000 de acciones de 1 euro de valor nominal.

## 2. La sociedad adquirió en su momento 400.000 acciones propias, a 1,4 euros cada una y 525.000 acciones a 1,6 euros cada una

• Valor contable de la cuenta 108, «Acciones propias» en el balance .....	1.400.000 euros
• Número de acciones propias en cartera .....	925.000 acciones
(400.000 + 525.000)	
• Coste de las acciones propias .....	1.400.000 euros
(400.000 × 1,4 + 525.000 × 1,6)	
• Coste medio ponderado de las acciones propias .....	1,513513514 euros/acción
(1.400.000/925.000)	

El artículo 146 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) establece las condiciones que se deben cumplir en las adquisiciones derivativas condicionadas. Estas pueden ser resumidas en las siguientes:

- Que la adquisición haya sido autorizada mediante acuerdo de la junta general, que deberá establecer las modalidades de la adquisición, el número máximo de participaciones o de acciones a adquirir, el contravalor mínimo y máximo cuando la adquisición sea onerosa, y la duración de la autorización, que no podrá exceder de 5 años.
- Que la adquisición, comprendidas las acciones que la sociedad o persona que actúe en nombre propio pero por cuenta de aquella hubiese adquirido con anterioridad y tuviese en cartera, no produzca el efecto de que el patrimonio neto resulte inferior al importe del capital social más las reservas legal o estatutariamente indisponibles.

A estos efectos, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, minorado en el importe de los beneficios imputados directamente al mismo, e incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo.

Procedemos a la comprobación de este segundo requisito:

Capital social .....	10.000.000
Reserva legal .....	600.000
Reserva voluntaria .....	2.000.000
Acciones propias .....	(1.400.000)
Resultado del ejercicio .....	3.000.000
	.../...

.../...	
Subvenciones oficiales de capital .....	1.000.000
<b>PATRIMONIO NETO CONTABLE .....</b>	<b>15.200.000</b>
+ Desembolsos no exigidos .....	-
+ Nominal y prima de acciones consideradas pasivos financieros .....	-
- Beneficios imputados directamente al patrimonio neto .....	(1.000.000)
<b>PATRIMONIO NETO (art. 146 TRLSC) .....</b>	<b>14.200.000</b>

De este modo podemos observar que el patrimonio neto (14.200.000) es mayor que el capital social más las reservas indisponibles (10.600.000), por lo que se cumple el requisito.

- c) El valor nominal de las acciones adquiridas directa o indirectamente, sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales, y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no podrá ser superior al 10% en el caso de sociedades cotizadas, como indica el artículo 509 del TRLSC.

Comprobación de este requisito:

- Enero es una sociedad cotizada, como podemos comprobar en el punto 8, cuando el enunciado nos da el valor de las acciones de la sociedad en el mercado.
  - Capital social de Enero: 10.000.000 de euros.
  - Límite de adquisición de acciones propias:  $10\% \text{ capital social} = 10\% \times 10.000.000 = 1.000.000$  de euros.
  - Nominal de las acciones poseídas: 1 euro/acción.
  - Número máximo de acciones propias:  $1.000.000/1 = 1.000.000$  de acciones.
  - Se cumple el requisito, ya que la sociedad posee 925.000 acciones propias.
- d) Será nula la adquisición por la sociedad de acciones propias parcialmente desembolsadas, salvo que la adquisición sea a título gratuito, y de las que lleven aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias.

### 3. Información sobre la amortización del inmovilizado intangible

En el balance de situación a 31 de diciembre de 20X5, figuran como inmovilizado intangible 2.000.000 de euros en concepto de Desarrollo y 6.000.000 de euros como Otro inmovilizado

intangible. Asimismo, la amortización acumulada del inmovilizado intangible tiene contabilizado un importe total de 6.000.000 de euros.

Se sabe que a 31 de diciembre de 20X5 la fase de desarrollo se encuentra amortizada en el 50% de su valor de inversión, por ello, la cuenta 2801, «Amortización acumulada del desarrollo», tendrá un valor del 50% de 2.000.000 (1.000.000 €).

Por tanto, el saldo de la amortización acumulada del otro inmovilizado intangible será de 5.000.000 de euros.

A 31 de diciembre de 20X6, procederá la amortización de la fase de desarrollo en un 20% ( $20\% \times 2.000.000 = 400.000$  €) y la del otro inmovilizado intangible por 1.000.000 de euros.

## OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X6

- El día 15 de febrero de 20X6 se reúne la junta general de accionistas que aprueba todos los puntos del orden del día y acuerda repartir el resultado del ejercicio, teniendo en cuenta la normativa legal y reconociendo el máximo dividendo a pagar a los accionistas**

15 de febrero de 20X6. Por la aprobación del resultado del ejercicio 20X5:

- Dotación de la reserva legal:

Artículo 274 del TRLSC, «Reserva legal»:

«1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.

2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin».

• 20% capital social ( $20\% \times 10.000.000$ ) .....	2.000.000
• Reserva legal dotada .....	600.000

Artículo 326 del TRLSC, «Condición para el reparto de dividendos».

«Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el diez por ciento del nuevo capital».

• 10% capital social (10% × 10.000.000) .....	1.000.000
• Reserva legal a dotar (1.000.000 – 600.000) .....	400.000

2. Reparto de dividendos:

Artículo 273 del TRLSC, «Aplicación del resultado».

«1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas».

Artículo 36 del Código de Comercio:

«A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto».

**Equilibrio patrimonial.**

Patrimonio neto a los efectos de reparto de resultados:

Capital social .....	10.000.000
Reserva legal .....	600.000
	.../...

.../...	
Reserva voluntaria .....	2.000.000
Acciones propias .....	(1.400.000)
Resultado del ejercicio .....	3.000.000
Subvenciones oficiales de capital .....	1.000.000
<b>PATRIMONIO NETO CONTABLE .....</b>	<b>15.200.000</b>
+ Desembolsos no exigidos .....	-
+ Nominal y prima de acciones consideradas pasivos financieros .....	-
- Ajustes por operaciones de cobertura .....	-
<b>PATRIMONIO NETO (art. 36 CCom.) .....</b>	<b>15.200.000</b>

### Se cumple el requisito.

Artículo 273 del TRLSC, «Aplicación del resultado».

«3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance».

- Gastos de desarrollo en el activo del balance: 1.000.000 de euros (coste 2.000.000 menos su amortización acumulada de 1.000.000).
- Reservas disponibles dotadas: 2.000.000 de euros.

### Se cumple el requisito.

De este modo es posible que la sociedad reparta dividendos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	3.000.000	
112	Reserva legal .....		400.000
526	Dividendo activo a pagar .....		2.600.000

**2. El día 1 de marzo de 20X6 abona a los accionistas el dividendo reconocido entregando 800.000 acciones propias. Las acciones tienen un valor en el mercado de 1,6 euros la unidad. Las diferencias que puedan surgir se completarán con tesorería**

1 de marzo de 20X6. Por el pago del dividendo:

- Dividendo reconocido ..... 2.600.000
- Valor razonable de las acciones a entregar (800.000 × 1,6) ..... 1.280.000
- Importe a entregar en efectivo (2.600.000 – 1.280.000) ..... 1.320.000
- Resultado de la operación a reconocer como reservas voluntarias .... 69.189,19
- Valor razonable de las acciones entregadas ..... 1.280.000
  - Valor contable de las acciones entregadas ..... 1.210.810,81  
(800.000 × 1,513513514)

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar .....	2.600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.320.000
108	Acciones propias en situaciones especiales .....		1.210.810,81
113	Reservas voluntarias .....		69.189,19

Acciones propias en cartera: 925.000 – 800.000 = 125.000 acciones.

**3. El día 15 de junio de 20X6 se cancela la deuda con la entidad de crédito, aportando acciones propias y ampliando capital**

15 de junio de 20X6. Por la cancelación de la deuda:

- Importe de la deuda a cancelar..... 2.200.000
  - Principal..... 1.900.000
  - Intereses ..... 300.000
    - Devengados ..... 120.000
    - A devengar en el 20X6..... 180.000

- Valor razonable de las acciones a entregar ( $125.000 \times 1,8$ ) ..... 225.000
- Deuda a compensar con la ampliación de capital ..... 1.975.000  
( $2.200.000 - 225.000$ )
- Resultado de la operación a reconocer como reservas voluntarias .... +35.810,81
- Valor razonable de las acciones entregadas ..... 225.000
  - Valor contable de las acciones entregadas ..... 189.189,19  
( $125.000 \times 1,513513514$ )

Por el devengo de los intereses:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	180.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....		180.000

Por el pago parcial de la deuda mediante la entrega de las acciones propias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	225.000	
108	Acciones propias en situaciones especiales .....		189.189,19
113	Reservas voluntarias .....		35.810,81

Por la ampliación de capital:

- Valor de emisión: 1,73 euros/acción (dato del enunciado).
- Valor nominal: 1 euro/acción.
- Importe a emitir:  $2.200.000 - 225.000 = 1.975.000$  euros.
- Número de acciones a emitir (redondeándose el importe como indica el enunciado):  $1.975.000/1,73 = 1.141.619$  acciones.

Por la emisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas .....	1.975.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....		1.975.000

Por la suscripción:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (1.900.000 – 225.000)	1.675.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito .....	300.000	
190	Acciones emitidas .....		1.975.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción .....	1.975.000	
100	Capital social (1.141.619 × 1) .....		1.141.619
110	Prima de emisión (1.141.619 × 0,73) .....		833.381

Por la estimación de los gastos de la ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias .....	20.000	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir .....		20.000

#### 4. El día 10 de junio de 20X6 se abonan los gastos de cancelación de la deuda y de la ampliación de capital

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias .....	1.000	
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir .....	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		21.000

## 5. El día 4 de agosto de 20X6 recibe comunicación judicial

4 de agosto de 20X6. Por la recepción de la sentencia judicial y la cancelación de la provisión dotada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
142	Provisión para otras responsabilidades .....	1.200.000	
62-	Servicios exteriores .....	10.000	
521	Deudas a corto plazo .....		1.110.000
795	Exceso de provisión .....		100.000

En la solución se ha considerado que los gastos judiciales no se habían considerado en la estimación realizada para la dotación de la provisión, por ese motivo se han contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 20X6.

## 6. El día 1 de septiembre de 20X6 hace el pago derivado de la sentencia judicial

1 de septiembre de 20X6. Por el pago relativo a la sentencia judicial:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo .....	1.110.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.110.000

## 7. El día 31 de diciembre de 20X6 se amortiza el inmovilizado material e intangible

31 de diciembre de 20X6

Por la amortización del inmovilizado intangible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	1.400.000	
2801	Amortización acumulada del desarrollo .....		400.000
2809	Amortización acumulada del otro inmovilizado intangible .....		1.000.000

Por la amortización del inmovilizado material:

- A 31 de diciembre de 20X5 el inmovilizado material presenta un coste de 30.000.000 de euros.
- Se amortiza cada año en el 20% de su precio de adquisición.
- Cuota de amortización del ejercicio:  $20\% \times 30.000.000 = 6.000.000$  de euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	6.000.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		6.000.000

Por el traspaso de la subvención de capital al resultado del ejercicio:

- La subvención oficial de capital se utilizó para financiar unas máquinas adquiridas en 5.000.000 de euros y que cada año se amortizan en 1.000.000 de euros.
- A 31 de diciembre de 20X5 el saldo de las subvenciones oficiales de capital contabilizadas en el patrimonio neto es de 1.000.000 de euros.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones de capital .....	1.000.000	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio ...		1.000.000

Por el saldo del grupo 8:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital .....	1.000.000	
840	Transferencia de subvenciones de capital .....		1.000.000

Por la baja de la maquinaria totalmente amortizada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....	5.000.000	
213	Maquinaria .....		5.000.000

## 8. El 31 de diciembre de 20X6 las acciones de la sociedad tienen un valor en el mercado de 1,8 euros por acción

No procede asiento contable.

## OPERACIONES DE LA SOCIEDAD ELCASTAÑO

- Posee 2.100 acciones de la sociedad Enero.
- Precio de adquisición:  $2.100 \times 1,4 = 2.940$  euros.

Análisis de la clasificación de las acciones según la norma de registro y valoración (NRV) 9.<sup>a</sup> del PGC:

Dado que el propósito de la entidad es mantener las acciones en el largo plazo y que el porcentaje de participación en la sociedad Enero no le otorga influencia significativa, Elcastaño tendrá la participación clasificada en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Su valoración posterior se realiza por su valor razonable, por lo que podemos concluir que su valor contable al inicio del ejercicio será aquel, es decir,  $2.100 \times 1,6 = 3.360$  euros.

Asimismo, existirán ajustes contabilizados en el patrimonio neto, por la diferencia entre su valor contable y su coste: 420 euros.

## OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X6

### 1. El día 15 de febrero de 20X6 tiene conocimiento del reparto de beneficios de la sociedad Enero

1 de febrero de 20X6. Por el reconocimiento del dividendo acordado por Enero:

- Dividendo acordado por la sociedad Enero: 2.600.000 euros.
- Número de acciones en circulación de la sociedad Enero:  $10.000.000 - 925.000 = 9.075.000$  acciones en circulación.
- Dividendo por acción en circulación:  $2.600.000/9.075.000 = 0,2865013774$  euros/acción.

En este supuesto procede la aplicación de la Consulta 1 del BOICAC 88/2011 (NFC043113), en su remisión a la Consulta 2 del BOICAC 47 (NFC010571): «Sobre el tratamiento contable

derivado de unos dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo».

En ella se establece que la sociedad inversora deberá tener en cuenta las siguientes reglas:

- Si las acciones antiguas y las recibidas liberadas tienen iguales derechos, el valor total de la cartera no se verá alterado, siendo valoradas todas las acciones al precio medio ponderado.
- Si las acciones antiguas y las nuevas no confieren iguales derechos, el valor de las antiguas se verá minorado en el coste de los derechos de suscripción preferente segregados y las acciones recibidas liberadas se valorarán al precio medio resultante de dividir el coste de los derechos segregados entre el número de acciones recibidas liberadas.
- Caso particular de inversiones valoradas a valor razonable: Tanto las antiguas como las nuevas se reconocerán a valor razonable, con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, o en el patrimonio neto, según proceda.

En el supuesto que nos ocupa, la sociedad ha clasificado las acciones en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, por lo que deberá valorar las acciones antiguas y las nuevas por su valor razonable, registrando los cambios en el patrimonio neto. Esta valoración se realizará en el punto 3.

- Acciones a entregar por la sociedad Enero: 800.000 acciones.
- Número de acciones en circulación de la sociedad Enero:  $10.000.000 - 925.000 = 9.075.000$  acciones en circulación.
- Número de acciones que le corresponden a Elcastaño:  $800.000 \times 2.100/9.075.000 = 185$  acciones.
- Valor razonable de las acciones recibidas:  $185 \times 1,6 = 296$  euros.
- Importe a recibir en efectivo:  $601,65 - 296 = 305,65$  euros.

Por la contabilización del acuerdo del dividendo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo activo a cobrar ( $2.100 \times 0,2865013774$ ) .....	601,65	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio .....		305,65
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio .....		296

## 2. El día 1 de marzo de 20X6 recibe las acciones que corresponden al dividendo aprobado por la sociedad Enero y cobra la diferencia a través de bancos

1 de marzo de 20X6. Por el cobro del dividendo acordado por Enero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio .....	296	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	305,65	
545	Dividendo activo a cobrar .....		601,65

Número de acciones que componen la participación en la sociedad Enero:  $2.100 + 185 = 2.285$  acciones.

## 3. El día 31 de diciembre de 20X6 tiene conocimiento del valor de las acciones que posee como inversión permanente

31 de diciembre de 20X6

Por la valoración a valor razonable de la participación en la sociedad Enero:

• Valor contable .....	3.360
• Valor razonable ( $2.285 \times 1,8$ ) .....	4.113
• Aumento de valor .....	753

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio .....	753	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta .....		753

Por el saldo del grupo 9:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta .....	753	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta .....		753

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

### Contabilidad financiera

La sociedad anónima Venidaamenos se dedica a la elaboración y venta de productos terminados. El proceso productivo se viene desarrollando en 2 turnos de 8 horas cada uno. Básicamente utiliza maquinaria, renovando en este año el 50 % de la misma.

1. El 1 de julio de 20X2 pone en funcionamiento la última adquisición de maquinaria, adquirida hace 1 mes y que ha estado en periodo de prueba hasta el momento. Se estima su vida útil en 10 años, el método de amortización elegido es el lineal, estimando un valor residual del 1 % de su precio de adquisición. El importe contabilizado de estas máquinas es de 600.000 euros y en este momento se procede al pago al proveedor de su importe a través de bancos.
2. El 1 de diciembre de 20X7 la sociedad intuye que en un futuro próximo se producirá una crisis de cierta profundidad a nivel nacional y por un periodo estimado de 2 años como mínimo y que afectará significativamente a esta empresa debido a su ubicación geográfica. Esto la obligará a tener que reducir a un turno el proceso productivo y a deshacerse de una parte de la maquinaria. Además, estima en este momento que la pérdida potencial de la maquinaria es de 4.000 euros.
3. El 1 de marzo de 20X8 deja de producir con estas máquinas y decide clasificarlas como activos no corrientes mantenidos para la venta. Para ello cuenta con la siguiente información: el valor neto realizable se estima en 254.000 euros, siendo el coste de la venta de 6.000 euros, teniendo ya diseñada la venta con un potencial comprador extranjero.
4. El 1 de octubre de 20X8 consigue vender la maquinaria en 260.000 euros que cobrará en dólares USA el 1 de diciembre de 20X8. La sociedad soporta unos gastos de la venta de 10.000 euros. Los gastos son abonados por la sociedad al contado a través de bancos.
5. El 1 de diciembre de 20X8 la sociedad cobra en dólares el importe aplazado de la máquina que supone un importe de 262.000 euros al cambio de la moneda.
6. El 31 de diciembre de 20X8, fecha de cierre del ejercicio, el valor en euros de los dólares que posee la sociedad correspondientes al cobro de la venta de la maquinaria es de 261.000 euros.

#### *Trabajo a realizar:*

Realice las anotaciones contables, referidas a los puntos anteriores en las fechas establecidas al efecto.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones.)

## **SOLUCIÓN**

### **1. El 1 de julio de 20X2 pone en funcionamiento la maquinaria adquirida**

*1 de julio de 20X2*

Contamos con los siguientes datos relativos a la maquinaria adquirida:

- Fecha de adquisición: 1 de junio de 20X2.
- Vida útil: 10 años.
- Valor residual: 1 % del precio de adquisición.
- Precio de adquisición: 600.000 euros.

Por la reclasificación de la maquinaria en el momento de puesta en condiciones de funcionamiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	600.000	
233	Maquinaria en montaje .....		600.000

Por el pago al proveedor de la máquina:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	600.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		600.000

## 2. El 1 de diciembre de 20X7 estima la pérdida potencial de la maquinaria en 4.000 euros

1 de diciembre de 20X7

Por la amortización de la maquinaria antes de la dotación del deterioro:

- Amortización acumulada a 31 de diciembre de 20X6 ..... 267.300
  - Base amortizable (600.000 × 0,99) ..... 594.000
  - 594.000/10 × 4,5 (54 meses) ..... 267.300
- Amortización a 1 de diciembre de 20X7 [594.000/10 × (11/12)] .... 54.450

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	54.450	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		54.450

Por la contabilización del deterioro de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material .....	4.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....		4.000

- Valor contable del inmovilizado a 1 de diciembre de 20X7: 274.250 euros.
  - Coste: 600.000 euros.
  - Amortización acumulada: 267.300 + 54.450 = 321.750 euros.
  - 54 + 11 = 65 meses.
  - Deterioro acumulado: 4.000 euros.

### 3. El 1 de marzo de 20X8 decide reclasificar la maquinaria como activo no corriente mantenido para la venta

1 de marzo de 20X8

- Cuota de amortización mensual desde 1 de diciembre de 20X7:  $268.250/55 = 4.877,27$  euros.
  - Pendiente de amortizar:  $274.250 - 6.000 = 268.250$  euros.
  - Vida útil pendiente:  $120 \text{ meses} - 65 \text{ meses} = 55$  meses.

Por la amortización de la maquinaria antes de la reclasificación ( $4.877,27 \times 2$ ):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	9.754,54	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		9.754,54

Para determinar el valor de reclasificación de la máquina, resulta de aplicación lo establecido en la NRV 7.<sup>a</sup> del PGC, «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», que en su apartado primero señala:

«1. *Activos no corrientes mantenidos para la venta*

La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y

b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:

b<sub>1</sub>) La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

b<sub>2</sub>) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

b<sub>3</sub>) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.

b<sub>4</sub>) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta».

Cálculo del valor de reclasificación:

- Valor contable ..... 259.618,18
  - Valor contable a 1 de diciembre de 20X7 ..... 274.250
  - Amortización acumulada desde 1 de diciembre de 20X7 ..... 14.631,82  
(4.877,27 × 3)
- Valor razonable – Costes de venta (254.000 – 6.000) ..... 248.000
- Deterioro de valor ..... 11.618,18

Por la contabilización del deterioro de la maquinaria antes de la reclasificación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material .....	11.618,18	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....		11.618,18

Por la reclasificación de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....	336.381,82	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....	15.618,18	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
580	Inmovilizado .....	259.618,18	
213	Maquinaria .....		600.000
599	Deterioro de valor de los activos no corrientes mantenidos para la venta .....		11.618,18

#### 4. El 1 de octubre de 20X8 vende la maquinaria

1 de octubre de 20X8

- Precio de venta ..... 260.000
- Gastos de la venta ..... 10.000

Por la venta de la maquinaria:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado .....	260.000	
599	Deterioro de valor de los activos no corrientes mantenidos para la venta .....	11.618,18	
580	Inmovilizado .....		259.618,18
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material .....		2.000

#### 5. El 1 de diciembre de 20X8 se cobra en dólares el importe aplazado

1 de diciembre de 20X8

La NRV 11.<sup>a</sup> del PGC distingue entre partidas monetarias y no monetarias, incluyendo al efectivo dentro de las partidas monetarias.

La valoración posterior de las partidas monetarias se realizará al cierre del ejercicio aplicando el tipo de cambio de cierre. Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

Por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
573	Bancos, moneda extranjera .....	262.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado .....		260.000
768	Diferencias positivas de cambio .....		2.000

## 6. Tipo de cambio al cierre en 31 de diciembre de 20X8

31 de diciembre de 20X8

Por el ajuste de las partidas monetarias al tipo de cambio al cierre:

- Valor contable ..... 262.000
- Valor con tipo de cambio de 31 de diciembre de 20X8 ..... 261.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio .....	1.000	
573	Bancos, moneda extranjera .....		1.000

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

### Contabilidad financiera

- El día 1 de julio del año 20X0 se constituye la sociedad anónima Bosques Verdes, SA constituida por 50.000 acciones de valor nominal 100 euros cada una.

Dos socios realizan una aportación dineraria, el primero por 1.000.000 de euros y el segundo por 2.200.000 euros, mientras que el tercero realiza una aportación no dineraria consistente en maquinaria (tasada en 600.000 €) y el resto en elementos de transporte aptos para la explotación maderera, que es el objeto de la sociedad.

- Los gastos de registro y constitución ascienden a 50.000 euros, que son abonados en efectivo.
- Con fecha 1 de septiembre de 20X0 la sociedad realiza un plan de negocio para presentarse a un concurso convocado por una mancomunidad de municipios para

la explotación de una zona maderera en una provincia española. La elaboración del plan tiene unos costes de 25.000 euros, que son abonados en efectivo.

4. El 1 de noviembre se resuelve el concurso siendo Bosques Verdes la adjudicataria de la concesión. Las condiciones fijadas para la concesión son las siguientes:
  - Duración: 5 años desde el 1 de enero del año 20X1 hasta el 31 de diciembre del año 20X5.
  - Canon inicial a abonar antes del 1 de enero de 20X1: 1.500.000 euros.
  - La sociedad tiene la obligación de reponer el bosque a su estado original para lo que necesitará realizar una serie de obras en el último trimestre del año 20X5 cuyo coste se estima en unos 900.000 euros.

La sociedad tiene derecho a la explotación maderera siendo a su cargo todos los gastos, fijándose anualmente un canon de 1.600.000 euros fijo más un 20% de las ventas que se realicen.

5. Para poder iniciar las operaciones, la empresa necesita ejecutar unas obras iniciales de infraestructura que son realizadas antes del comienzo de la explotación y cuyo coste, que abonan por transferencia bancaria, es de 2.800.000 euros. Para poder financiar dicho canon solicita un préstamo a una entidad bancaria que se lo concede el 31 de diciembre de 20X0 en las siguientes condiciones:
  - Interés anual de un 6%.
  - Vencimiento: 31 de diciembre del año 20X4.
  - El préstamo se reembolsará mediante anualidades constantes de capital de 700.000 euros pagaderas a 31 de diciembre de cada año. Los intereses se abonan semestralmente a 30 de junio y 30 de diciembre.
6. El 1 de enero del año 20X1 comienza la explotación maderera una vez finalizadas las obras. Durante el año 20X1 las ventas ascendieron a 5.000.000 de euros y el beneficio final después de impuestos fue de 500.000 euros. La junta general de accionistas decidió que todo el beneficio quedara en la empresa como reservas.
7. El beneficio del año 20X2 ascendió a 2.500.000 euros. De este beneficio se reparte un 50% como dividendos a los accionistas y el resto queda en la sociedad como reservas. Las ventas fueron de 6.000.000 de euros.
8. En el mes de septiembre del año 20X3 se descubre una plaga que afecta a gran parte de la explotación y que provoca una paralización en la actividad de Bosques Verdes. Esta sociedad tiene que invertir 1.000.000 de euros en el saneamiento del bosque y le supone no tener ingresos durante el resto del año 20X3 y al menos el primer trimestre del año 20X4. Como consecuencia de ello, el año 20X3 termina con unas pérdidas de 800.000 euros. Las ventas del año 20X3 son de 1.450.000 euros.

9. Se renegocia con la mancomunidad una ampliación de un año en la concesión en los mismos términos de canon anual por lo que la explotación se amplía hasta el 31 de diciembre del año 20X6. Se estima que, al final del nuevo periodo concesional, las obras necesarias para la adecuación del bosque ascenderán a 1.300.000 euros debido a las nuevas circunstancias acaecidas.
10. Al finalizar el año 20X4 la sociedad obtiene un beneficio de 2.000.000 de euros después de impuestos, siendo sus ventas de 4.600.000 euros. Se cancela el préstamo bancario. Todo el beneficio es repartido.
11. El año 20X5 se cierra con unas ventas de 7.400.000 euros, siendo el beneficio de la sociedad de 2.300.000 euros. Se decide dejar todo el beneficio en reservas.
12. Al finalizar el año 20X6 se extingue la concesión. Bosques Verdes abona 1.180.000 euros por las obras necesarias para proceder a la reversión de la concesión. Las ventas ascendieron a 9.450.000 euros.
13. El año 20X6 termina con un beneficio de 1.350.000 euros. La junta general acuerda el reparto total del beneficio en forma de dividendos.
14. A 30 de junio del año 20X7 la sociedad Atrapabosques aprueba la fusión por absorción de la sociedad Bosques Verdes mediante la integración de todos sus activos y pasivos en la primera y reembolso a los socios del valor contable de las acciones. Durante el primer semestre del año la sociedad no ha realizado actividad mercantil alguna. Ha utilizado la tesorería disponible para abonar todas sus deudas y ha cobrado de sus clientes las cantidades pendientes. Los elementos de inmovilizado iniciales se considera que tienen valor contable 0 a la fecha de la absorción.

#### *Trabajo a realizar:*

- Contabilizar las operaciones de la sociedad Bosques Verdes, SA correspondientes a los años 20X0 a 20X6.
- Asiento de liquidación de la sociedad Bosques Verdes, SA como consecuencia de la operación de Atrapabosques reseñada en el punto 14.
- Salvo indicación en contrario, no deben tenerse en cuenta aspectos fiscales en las anotaciones.
- Se considerará, salvo indicación en contrario, una tasa de descuento de referencia para las operaciones a largo plazo de un 4%.

(Para la resolución de este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del PGC.)

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar.)

## SOLUCIÓN

### APARTADO 1

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	3.200.000	
213	Maquinaria .....	600.000	
218	Elementos de transporte .....	1.200.000	
100	Capital social .....		5.000.000

### APARTADO 2

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias .....	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		50.000

### APARTADO 3

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios .....	25.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		25.000

### APARTADO 4

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) sobre inmovilizado intangible, «Las concesiones administrativas figurarán en el activo del balance valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención». Por tanto, activamos los gastos de elaboración del plan de negocios el 1 de noviembre de 20X0:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas .....	25.000	
730	Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado intangible		25.000

Adjudicación de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas .....	1.500.000	
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales .....		1.500.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas .....	734.835,49	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		734.835,49

Valor actual de la provisión =  $900.000 / (1 + 0,04)^{5 \text{ años} + 2 \text{ meses}} = 734.835,49$

31-12-20X0	734.835,49	0,00667	4.898,9	739.734,4
31-12-20X1	739.734,4	0,04	29.589,38	769.323,77
31-12-20X2	769.323,77	0,04	30.772,95	800.096,72
31-12-20X3	800.096,72	0,04	32.003,87	832.100,59
31-12-20X4	832.100,59	0,04	33.284,02	865.384,62
31-12-20X5	865.384,62	0,04	34.615,38	900.000

A 31 de diciembre de 20X0 debemos actualizar la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .....	4.899	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		4.899

- Valor total de la concesión ..... 2.259.835,49  
(25.000 + 1.500.000 + 734.835,49)
- Duración ..... 5 años
- Cuota de amortización ..... 451.967,1

Se empezará a amortizar en el año 20X1 que es cuando se encuentra en funcionamiento.

A 31 de diciembre de 20X0 hay que amortizar los elementos del inmovilizado aportados en la constitución de la sociedad (maquinaria y elementos de transporte). La vida útil es de 7 años (desde el 1 de julio de 20X0 hasta el 30 de junio de 20X7, que es la fecha en que se produce la absorción) y estos elementos tienen valor contable 0.

- Cuota anual elementos de transporte (1.200.000/7) ..... 171.428,57
- Cuota anual maquinaria (600.000/7) ..... 85.714,29
- Amortizamos por un periodo de 6 meses ..... 128.571,43  
 $[(171.428,57 + 85.714,29) \times 6/12]$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	128.571,43	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		128.571,43

## APARTADO 5

Cuadro del préstamo:

Cuadro CA	CA inicial	Intereses (6%)	Amortización	CA final
31-12-20X1	2.800.000	168.000	700.000	2.100.000
31-12-20X2	2.100.000	126.000	700.000	1.400.000
31-12-20X3	1.400.000	84.000	700.000	700.000
31-12-20X4	700.000	42.000	700.000	-

1 de enero de 20X1. Por la obtención del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	2.800.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		2.100.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....		700.000

Por el pago de las obras de infraestructura:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material .....	2.800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.800.000

$$\text{Cuota de amortización} = 2.800.000/5 = 560.000$$

1 de enero de 20X1. Por el pago del canon inicial:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales .....	1.500.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.500.000

## APARTADO 6

30 de junio de 20X1. Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	84.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		84.000

## Operaciones a 31 de diciembre de 20X1

Ventas del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	5.000.000	
700	Ventas .....		5.000.000

$$\text{Pago del canon anual} = 1.600.000 + 20\% \text{ Ventas}$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Arrendamientos y cánones .....	2.600.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.600.000

Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	84.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		84.000

Reembolso del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		700.000

Reclasificación de la siguiente cuota del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	700.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....		700.000

Amortización de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	451.967	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		451.967

Amortización de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	560.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		560.000

Actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .....	29.589	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		29.589

Amortización de los elementos de inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	257.143	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		257.143

Aplicación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	500.000	
112	Reserva legal .....		50.000
113	Reservas voluntarias .....		450.000

## APARTADO 7

30 de junio de 20X2. Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	63.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		63.000

## Operaciones a 31 de diciembre de 20X2

Ventas del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	6.000.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
700	Ventas de mercaderías .....		6.000.000

Pago del canon anual = 1.600.000 + 20% Ventas

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	2.800.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.800.000

Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	63.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		63.000

Reembolso del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		700.000

Reclasificación de la siguiente cuota del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	700.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....		700.000

Amortización de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	451.967	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		451.967

Amortización de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	560.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		560.000

Actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .....	30.773	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		30.773

Amortización de los elementos de inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	257.143	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		257.143

Aplicación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	2.500.000	
526	Dividendo a pagar .....		1.250.000
112	Reserva legal .....		250.000
113	Reservas voluntarias .....		1.000.000

## APARTADOS 8 Y 9

Gastos por saneamiento del bosque:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación .....	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.000.000

30 de junio de 20X3. Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	42.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		42.000

## Operaciones a 31 de diciembre de 20X3

Ventas del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	1.450.000	
700	Ventas .....		1.450.000

Pago del canon anual = 1.600.000 + 20% Ventas

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	1.890.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.890.000

Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	42.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		42.000

Reembolso del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		700.000

Reclasificación de la siguiente cuota del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....	700.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....		700.000

Amortización de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	451.967	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		451.967

Amortización de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	560.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		560.000

Actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .....	32.004	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		32.004

Amortización de los elementos de inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	257.143	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		257.143

**Nueva estimación de la provisión a 31 de diciembre de 20X3**

Valor contable de la provisión a 31 de diciembre de 20X3 .....	832.100,59
	.../...

.../...	
Nueva estimación .....	1.300.000
Años pendientes (2 iniciales + 1 de ampliación) .....	3
Valor actual nueva estimación .....	1.155.695,27
Dotación adicional a realizar .....	323.594,67

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas .....	323.595	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		323.595

### Nuevo valor de la concesión desde 31 de diciembre de 20X3

Valor inicial .....	2.259.835,49
Amortización acumulada .....	1.355.901,3
Valor contable .....	903.934,2
Incremento de valor por la provisión .....	323.595
Nuevo valor .....	1.227.528,87
Vida pendiente (2 iniciales + 1 de ampliación) .....	3
Nueva cuota a partir de 20X4 .....	409.176,29

### Recálculo de la cuota de amortización de las obras de infraestructura

Valor inicial .....	2.800.000
Amortización acumulada .....	1.680.000
Valor contable .....	1.120.000
Vida pendiente (2 iniciales + 1 de ampliación) .....	3
Nueva cuota a partir de 20X4 .....	373.333

Aplicación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores .....	800.000	
129	Resultado del ejercicio .....		800.000

## APARTADO 10

30 de junio de 20X4. Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	21.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		21.000

## Operaciones a 31 de diciembre de 20X4

Ventas del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	4.600.000	
700	Ventas de mercaderías .....		4.600.000

Pago del canon anual = 1.600.000 + 20% Ventas

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	2.520.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.520.000

Pago semestral de intereses del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	21.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		21.000

## Reembolso del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito .....	700.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		700.000

## Amortización de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	409.176	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		409.176

## Amortización de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	373.333	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		373.333

## Actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .....	46.228	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		46.228

## Amortización de los elementos de inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	257.143	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		257.143

## Dotación de la reserva legal:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reserva voluntaria .....	700.000	
112	Reserva legal .....		700.000

Aplicación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	2.000.000	
526	Dividendo activo a pagar .....		2.000.000

Para poder repartir todo el resultado es necesario que la reserva legal alcance el 20% del capital social.

- Capital social ..... 5.000.000
- 20% Capital social ..... 1.000.000
- Reserva legal en balance ..... 300.000

Por tanto, es necesario dotar la diferencia (700.000), con cargo a reservas voluntarias.

## APARTADO 11

Ventas del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	7.400.000	
700	Ventas de mercaderías .....		7.400.000

Pago del canon anual = 1.600.000 + 20% Ventas

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	3.080.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		3.080.000

Amortización de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	409.176	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		409.176

Amortización de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	373.333	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		373.333

Actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .....	48.077	
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....		48.077

Reclasificación de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
145	Provisión para actuaciones medioambientales .....	1.250.000	
529	Provisiones a corto plazo .....		1.250.000

Amortización de los elementos de inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	257.143	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		257.143

Aplicación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	2.300.000	
113	Reservas voluntarias .....		2.300.000

## APARTADOS 12 Y 13

Ventas del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	9.450.000	
700	Ventas de mercaderías .....		9.450.000

Pago del canon anual = 1.600.000 + 20 % Ventas

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	3.490.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		3.490.000

Amortización de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	409.176	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....		409.176

Baja de la concesión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible .....	2.583.430	
202	Concesiones administrativas .....		2.583.430

Amortización de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	373.333	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		373.333

Baja de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....	2.800.000	
219	Otro inmovilizado material .....		2.800.000

Actualización de la provisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .....	50.000	
5295	Provisión para actuaciones medioambientales, corto plazo .....		50.000

Pago de las obras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5295	Provisión para actuaciones medioambientales .....	1.300.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.180.000
795	Exceso de provisiones .....		120.000

Amortización de los elementos de inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	257.143	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		257.143

Aplicación del resultado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio .....	1.350.000	
526	Dividendo activo a pagar .....		1.350.000

## APARTADO 14

Amortización de los elementos de inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	128.572	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....		128.572

Baja de los elementos del inmovilizado aportados en la constitución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .....	1.800.000	
218	Elementos de transporte .....		1.200.000
213	Maquinaria .....		600.000

La maquinaria y los elementos de transporte tienen valor contable 0, pues se encuentran totalmente amortizados, y la concesión junto con las obras han sido dadas de baja. Por tanto, en el activo solo queda la tesorería.

En el pasivo, el préstamo fue ya cancelado y la provisión utilizada, por lo que solo quedan cuentas de neto.

Por tanto, a efectos de la fusión, el único asiento que procede es la fijación del neto patrimonial:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social .....	5.000.000	
112	Reserva legal .....	1.000.000	
113	Reservas voluntarias .....	3.000.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores .....		800.000
XXX	Socios, cuenta de fusión .....		8.200.000

## CASO PRÁCTICO NÚM. 4

### Contabilidad financiera

Don Secundo Pérez de Tierraseca es un rico heredero que ha constituido una empresa individual dedicada a la explotación de viajes de lujo en yate por las Islas Baleares, que es el lugar de su residencia. Él es el propietario de un yate valorado en 5.000.000 de euros que es su aportación a la sociedad.

En el año 2014 inicia sus actividades y para ello establece los siguientes parámetros:

- Cada día de navegación, siempre que sea por aguas nacionales, se facturará a 10.000 euros por cada 24 horas de actividad.

- Si se trata de largos trayectos, fuera de España, la facturación asciende a 18.000 euros/diarios.

Dado que el periodo de actividad estival está limitado por las condiciones meteorológicas, don Secundo se plantea el alquiler del yate durante el periodo invernal como residencia temporal de ricos acaudalados alemanes que vienen a las islas a pasar unos meses. Por ello, a efectos de la empresa, se da de alta en distintas actividades: por un lado, como actividades turísticas y, por otro, como alquiler de vivienda no turístico. El señor Pérez sigue el consejo de su asesor fiscal, probablemente erróneo, y asimila el alquiler invernal del yate al de viviendas a efectos de tributación en el IVA.

En el año 2014 se realizan las siguientes actividades:

1. Durante el mes de mayo realiza 5 días de navegación promocional para personas que previamente se han interesado en las actividades de la empresa.
2. El mes de junio ha registrado las siguientes facturaciones:
  - 8 servicios de 1 día de facturación a residentes nacionales.
  - 5 días de navegación individual a residentes alemanes.
  - 15 días de navegación en un crucero que parte de las Baleares y recorre todo el Mediterráneo occidental (Italia y norte de África). En esta ocasión el servicio fue alquilado por una multinacional con sede en Madrid.
3. En el mes de julio, un rico jeque árabe desea alquilar el yate para navegar libremente. El cliente es una empresa radicada en Catar y se pacta un alquiler para todo el mes de 475.000 euros.
4. En agosto se facturan 25 días individuales de navegación con los siguientes desgloses:
  - 10 días a residentes nacionales.
  - 14 días a residentes de la Unión Europea no españoles.
  - 1 día a un residente norteamericano.
5. En el mes de septiembre, don Secundo decide tomarse 20 días de vacaciones y se va con el yate a un crucero por el golfo de Guinea, junto con su familia. El resto del mes el yate permanece en dique seco con tareas de mantenimiento.
6. De 1 de octubre a 31 de diciembre el yate es alquilado a un ciudadano alemán como sitio de residencia durante su estancia invernal. Este ciudadano llega a un acuerdo con don Secundo por el que tiene a su disposición el yate, como vivienda. El yate tiene que permanecer atracado permanentemente en el puerto y tiene prohibida la navegación. El acuerdo establece una facturación mensual de 35.000 euros.

7. A 31 de diciembre de 2014 los gastos asociados a las actividades del yate han devengado un IVA soportado de 145.000 euros. Al ser el primer año de actividad no ha sido aplicada previamente ninguna prorrata a los gastos realizados.

### Operaciones del año 2015:

8. En el año 2015 la facturación que ha realizado el yate es la siguiente:
  - Como alquiler de vivienda: 210.000 euros en dos periodos: de enero a marzo y de octubre a diciembre.
  - Días de navegación individuales facturados a residentes nacionales: 35.
  - Días de navegación individuales facturados a residentes en la Unión Europea no nacionales: 104.
  - Cruceros fuera del territorio nacional a residentes no europeos: 30 días.
9. Gracias a la magnífica evolución del negocio, don Secundo decide la adquisición de un nuevo yate que encarga a un astillero australiano y se le entrega el 1 de mayo. El precio de adquisición de este yate es de 6.700.000 euros sin considerar el posible IVA soportado en la adquisición, si es que procede. El pago se realizará dentro de 11 meses.  
La intención del empresario es que este yate tenga el mismo uso que el otro, es decir, crucero por el periodo de verano y residencia durante el invierno, ya que ha detectado una importante demanda de este tipo de producto.
10. Desde el 1 de octubre ha sido alquilado en las mismas condiciones que el otro yate como vivienda habitual del año.
11. El IVA total soportado contabilizado (considerando la prorrata del año 2014) en 2015 ha ascendido a 35.100 euros, sin contar el correspondiente a la adquisición del yate.

*Trabajo a realizar considerando que se ha seguido el consejo del asesor fiscal:*

- Contabilizar las operaciones de facturación de IVA del año 2014 identificando el correspondiente a cada situación.
- Determinar si procede la prorrata correspondiente al año 2014.
- Contabilizar las operaciones de facturación del IVA del año 2015.
- Contabilizar la adquisición del nuevo yate.
- Determinar, si procede, la prorrata correspondiente al año 2015.
- Suponiendo que la prorrata final de IVA del año 2016 fuera del 35%, determinar, si procede, ajuste procedente de la regularización de bienes de inversión. Realizar el asiento contable correspondiente.

- En el año 2017, en el mes de enero, la sociedad es objeto de una inspección fiscal como consecuencia de las declaraciones de IVA de los años 2014 a 2016. La sociedad admite una irregular contabilización del IVA soportado y una errónea aplicación de la regla de prorata y acepta una sanción de 125.000 euros que deja, a 21 de enero de este año, pendiente de pago. Debe tenerse en cuenta que en este último apartado lo que se pide exclusivamente es que se contabilice la sanción.

## **SOLUCIÓN**

*Normativa aplicable:*

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Facturación a residentes nacionales (1) .....	Sujeta	Artículo 69.Uno.2.º
Facturación a residentes alemanes y UE (1) .....	Sujeta	Artículo 69.Uno.2.º
Crucero por Italia y África a multinacional con sede en Madrid (2) .....	Sujeta	Artículo 70.Uno.9.º a) a)
Alquiler a empresa radicada en Catar (2) .....	Sujeta	Artículo 70.Uno.9.º a) a)
Facturación a residentes norteamericanos (1) .....	Sujeta	Artículo 69.Uno.2.º
Uso propio (3) .....	Autorrepercusión	Artículo 12
Alquiler a ciudadano alemán como residencia invernal (4)	Exenta	Artículo 20.Uno.23.º B)
Navegación promocional (5) .....	No sujeta	Artículo 7.3.º

### **Notas:**

(1) Artículo 69, «Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales».

«Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta ley, en los siguientes casos:

[...]

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de

su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto».

**(2) Artículo 70, «Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales».**

«Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

[...]

9.º A) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

[...]

B) A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días».

**(3) Uso propio.** En septiembre de 2014, el empresario decide usar el yate para uso propio. Se trata de un autoconsumo. Por tanto, a los efectos del impuesto procede contabilizar el IVA repercutido.

**Artículo 12, «Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios».**

«Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

[...]

2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional».

**Artículo 79, «Base imponible. Reglas especiales».**

«Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos».

Artículo 104, «La prorrata general».

«Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto».

Por tanto, con arreglo a los artículos anteriores, la operación de autoconsumo se deberá incluir a la hora de calcular la prorrata.

**(4) Alquiler como residencia invernal.**

En el enunciado se indica que el alquiler del yate se trata fiscalmente como el alquiler de viviendas, por tanto, a efectos de solución serán operaciones exentas de IVA.

Artículo 20, «Exenciones en operaciones interiores».

«Uno. [...]

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

[...]

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto sobre sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos».

**(5) Navegación promocional.**

Artículo 7, «Operaciones no sujetas al impuesto».

«No estarán sujetas al impuesto:

[...]

3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales».

En cuanto a la aplicación de la regla de prorrata, los aspectos a considerar son:

- **Durante el ejercicio debemos aplicar como provisional la prorrata definitiva del ejercicio anterior** (art. 105, apartado Uno de la LIVA: «Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente»).
- **El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición** (NRV 12.ª del PGC).
- **Al cierre del ejercicio, debemos calcular la prorrata definitiva y practicar el correspondiente ajuste por la diferencia** entre la prorrata definitiva calculada y la provisional aplicada durante el ejercicio (art. 105, apartado Cuatro de la LIVA: «En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales»).
- En cualquier caso, **el ajuste anterior no modificará los importes ya contabilizados** (NRV 12.ª: «Las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización por la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión, no alterarán las valoraciones iniciales»).
- **En lo que se refiere a los bienes de inversión, debemos proceder a su regularización en los 4 años siguientes a su compra, siempre que exista una diferencia superior a 10 puntos entre la prorrata definitiva del año de la compra y la definitiva del año en que vamos a practicar el ajuste** (art. 107 de la LIVA: «Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones. No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes. Las regularizaciones indicadas en este apartado solo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos»).

## OPERACIONES DEL EJERCICIO 2014

	BI	IVA (21 %)
Navegación promocional (5) .....		No sujeta
Facturación a residentes nacionales. Junio (1) .....	80.000	16.800
		.../...

	BI	IVA (21 %)
.../...		
Facturación a residentes alemanes. Junio (1) .....	50.000	10.500
Crucero por Italia y África a multinacional con sede en Madrid (2) .....	270.000	56.700
Alquiler a empresa radicada en Catar (2) .....	475.000	99.750
Facturación a residentes nacionales. Agosto (1) .....	100.000	21.000
Facturación a residentes UE. Agosto (1) .....	140.000	29.400
Facturación a residente norteamericano. Agosto (1) .....	10.000	2.100
Uso propio (3) .....	360.000	75.600
Alquiler a ciudadano alemán como residencia invernal (4) .....	105.000	Exento

Total ventas .....	1.590.000
Ventas sujetas .....	1.485.000
Prorrata .....	93,4
<b>Prorrata aplicable</b> .....	94 %
IVA total soportado .....	145.000
IVA soportado deducible .....	136.300
Regularización prorrata (ajuste negativo) .....	8.700
<b>Liquidación IVA</b>	
IVA repercutido .....	311.850
IVA soportado deducible .....	136.300
A pagar .....	175.550

Compra del yate:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte .....	5.000.000	.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	1.050.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		6.050.000

Junio 2014. Servicios a residentes nacionales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	96.800	
705	Prestaciones de servicios (8 × 10.000) .....		80.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		16.800

Junio 2014. 5 días de navegación a residentes alemanes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	60.500	
705	Prestaciones de servicios (5 × 10.000) .....		50.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		10.500

Junio 2014. Crucero de 15 días:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	326.700	
705	Prestaciones de servicios (15 × 18.000) .....		270.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		56.700

Julio 2014. Alquiler del yate a un no residente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	574.750	
752	Ingresos por arrendamientos .....		475.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		99.750

Agosto 2014. 10 días de navegación a residentes nacionales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	121.000	
705	Prestaciones de servicios (10 × 10.000) .....		100.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		21.000

Agosto 2014. 14 días de navegación a residentes de la Unión Europea:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	169.400	
705	Prestaciones de servicios (14 × 10.000) .....		140.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		29.400

Agosto 2014. 1 día de navegación a residentes americanos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	12.100	
705	Prestaciones de servicios (1 × 10.000) .....		10.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		2.100

Septiembre 2014. Uso propio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales (20 × 18.000 × 21 %) .....	75.600	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		75.600

Octubre-Diciembre 2014. Alquiler:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	105.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
752	Ingresos por arrendamientos .....		105.000

Regularización de la prorrata:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta .....	8.700	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		8.700

Liquidación del IVA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....	311.850	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		136.300
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA .....		175.550

## OPERACIONES DEL EJERCICIO 2015

	BI	IVA (21 %)
Alquiler como vivienda (4) .....	210.000	Exento
Facturación a residentes nacionales (1) .....	350.000	73.500
Facturación a residentes UE (1) .....	1.040.000	218.400
Crucero residente no europeo (2) .....	540.000	113.400
Alquiler como vivienda yate 2 (4) .....	105.000	Exento

Total ventas .....	2.245.000
Ventas sujetas .....	1.930.000
Prorrata .....	85,97
.../...	

.../...	
<b>Prorrata aplicable</b> .....	<b>86 %</b>
IVA soportado deducible PP2015 .....	35.100
Base imponible $[35.100/(0,21 \times 0,94)]$ .....	177.811,55
IVA soportado deducible PD 2015 .....	32.112,77
Regularización prorrata (ajuste negativo) .....	-2.987,23
Yate 2015: IVA soportado deducible (PP 2015) .....	1.322.580
Yate 2015: IVA soportado deducible (PD 2015) .....	1.210.020
Regularización IVA yate 2015 (ajuste negativo) .....	-112.560
Regularización IVA yate 2014: No procede porque la diferencia entre las prorratas de 2014 y 2015 es inferior a 10 puntos	
Total IVA soportado deducible .....	1.242.132,77
<b>Liquidación IVA</b>	
IVA repercutido .....	405.300
IVA soportado deducible .....	1.242.132,77
A devolver o compensar .....	- 836.832,77

2015. Alquiler del yate como vivienda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	210.000	
752	Ingresos por arrendamientos .....		210.000

2015. Días de navegación a residentes nacionales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	423.500	
705	Prestaciones de servicios (35 × 10.000) .....		350.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		73.500

2015. Días de navegación a residentes de la Unión Europea:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	1.258.400	
705	Prestaciones de servicios (104 × 10.000) .....		1.040.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		218.400

2015. Crucero con residentes no europeos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	653.400	
705	Prestaciones de servicios (30 × 18.000) .....		540.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....		113.400

2015. Adquisición del nuevo yate:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte .....	7.347.220	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	1.238.160	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		8.585.380

2015. Alquiler del nuevo yate:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	105.000	
752	Ingresos por arrendamientos .....		105.000

Regularización de la prorrata:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta .....	797,73	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		797,73

## Regularización de la prorrata del yate comprado en 2015:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta .....	28.140	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		28.140

## Liquidación del IVA:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (21 %) .....	405.300	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		1.242.132,77
4700	Hacienda Pública, deudora por IVA .....	836.832,77	

## OPERACIONES DEL EJERCICIO 2016

Regularización yate 2014		
PD 2014 .....	94 %	
PD 2016 .....	35 %	
La diferencia es superior a 10 puntos por lo que se debe regularizar .....		-123.900
[5.000.000 × 0,21 × (0,35 - 0,94)/5]		

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta .....	123.900	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		123.900

Regularización yate 2015		
PD 2015 .....	86 %	
PD 2016 .....	35 %	
La diferencia es superior a 10 puntos por lo que se debe regularizar .....		-143.514
[6.700.000 × 0,21 × (0,35 - 0,86)/5]		

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta .....	143.514	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....		143.514

## OPERACIONES DEL EJERCICIO 2017

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales .....	125.000	
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA .....		125.000

Si bien la inspección afecta a ejercicios anteriores, lo que se contabiliza es únicamente la sanción, por lo que se considera gasto del ejercicio.

## CASO PRÁCTICO NÚM. 5

### Matemáticas financieras

El 12 de diciembre de 20X6 el gestor de un fondo se plantea llevar a cabo una inversión que le asegure el cobro de 1.000.000 de euros dentro de 2 años (el 12 de diciembre de 20X8). Ha encontrado la posibilidad de hacerlo con los siguientes títulos:

- Obligaciones de nominal 1.000 euros, con pago anual de cupones al 4,5% y vencimiento dentro de 4 años.
- Bonos cupón cero de nominal 1.000 euros que se amortizarán dentro de 2 años y 3 meses al 110%.
- Obligaciones americanas con cupón semestral a un tipo de interés nominal anual del 5%, con vencimiento el 12 de junio de 2018 y de nominal 10.000 euros.

*Trabajo a realizar:*

Suponiendo que, en el momento de tomar la decisión, la ETTI (curva cupón cero) es plana con  $R = 3,35\%$  (tipo de interés anual al contado para todos los plazos), obténgase:

1. Valor de cada uno de los tres activos el 12 de diciembre de 20X6.
2. Duraciones de cada uno de los tres activos.
3. Ante una variación al alza de los tipos de interés de 50 puntos básicos (+ 0,005), ¿cuál de los 3 activos experimentaría una mayor variación en su precio? Explicar razonadamente la respuesta y determinar el importe aproximado de esta variación.
4. La composición de una cartera inmunizada (garantiza la obtención de 1.000.000 € a los 2 años) en el caso de que el 25 % de la misma tenga que estar invertida en los bonos cupón cero.

## **SOLUCIÓN**

### **1. VALOR DE LOS 3 ACTIVOS EL 12 DE DICIEMBRE DE 20X6**

El valor de los activos se obtendrá actualizando sus respectivos flujos monetarios al 3,35 % anual, dado que la curva es plana:

$$\text{Bono 1} = \frac{45}{1,0335^1} + \frac{45}{1,0335^2} + \frac{45}{1,0335^3} + \frac{1.045}{1,0335^4} = 1.042,39$$

$$\text{Bono 2} = \frac{1.100}{1,0335^{2,25}} = 1.021,4$$

$$\text{Bono 3} = \frac{250}{1,0335^{0,5}} + \frac{250}{1,0335^1} + \frac{10.250}{1,0335^{1,5}} = 10.243,5$$

Dado que el interés nominal es del 5 % y el cupón es semestral, con un nominal de 10.000 euros resulta un cupón de 250 euros ( $5\%/2 \times 10.000$ ).

### **2. DURACIÓN DE CADA UNO DE LOS ACTIVOS**

La duración se calcula como la vida media de los periodos a lo largo de los cuales se extiende la vida de dicho título, ponderados por el valor actual de los flujos de caja que vencen en dichos periodos.

Se calcula de la siguiente forma:

$$D = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{F_t \times t}{(1 + TIR)^t}}{P}$$

donde:

- D: Duración de McAulay.
- P: Precio del bono.
- $F_t$ : Flujo del periodo  $t$  (cupones y principal).
- TIR: Tipo de interés del mercado.
- n: Número de periodos hasta el vencimiento.

Los resultados son:

$$D_{Bono 1} = \frac{\frac{45 \times 1}{1,0335^1} + \frac{45 \times 2}{1,0335^2} + \frac{45 \times 3}{1,0335^3} + \frac{1.045 \times 4}{1,0335^4}}{1,042,39} = 3,75475 \text{ años}$$

$$D_{Bono 2} = \frac{\frac{1,100 \times 2,25}{1,0335^{2,25}}}{1,021,4} = 2,25 \text{ años}$$

**Nota:** En los bonos cupón cero la duración coincide con el plazo a vencimiento.

$$D_{Bono 3} = \frac{\frac{250 \times 0,5}{1,0335^{0,5}} + \frac{250 \times 1}{1,0335^1} + \frac{10.250 \times 1,5}{1,0335^{1,5}}}{10.243,5} = 1,46419 \text{ años}$$

### 3. VARIACIÓN EN EL PRECIO ANTE LA SUBIDA DE TIPOS DE INTERÉS

Se trata de determinar cuál de los tres activos es más sensible ante una variación de los tipos de interés en el mercado. Para ello habrá que calcular la duración corregida (DC) o modificada, que nos indica de forma aproximada (ya que considera una variación lineal) el precio previsto cuando se produzca dicha variación.

Partiendo de la relación inversa de precios y rentabilidades, dicha variación se obtiene mediante la siguiente expresión:  $DC = \frac{D}{1 + TIR}$ , que indica cuánto cambia el precio de un título como consecuencia de una variación de un 1% en la TIR de mercado.

En este caso los resultados son:

$$DC_{Bono\ 1} = \frac{3,75475}{1,0335} = 3,6330\%$$

$$DC_{Bono\ 2} = \frac{2,25}{1,0335} = 2,1771\%$$

$$DC_{Bono\ 3} = \frac{1,464186}{1,0335} = 1,4167\%$$

Así pues, a la vista de estos resultados, el bono 1 será el más sensible, cuyo precio será el que más disminuya ante un incremento de los tipos de interés en el mercado.

Para estimar los nuevos precios previstos, teniendo en cuenta que se espera un incremento de 50% puntos básicos (0,5%), se considerará que la variación prevista es la mitad de la que indica la duración corregida:

- Precio Bono 1 =  $1.042,39 - 1.042,39 \times 3,6330\%/2 = 1.023,455$
- Precio Bono 2 =  $1.021,4 - 1.021,4 \times 2,1771\%/2 = 1.010,278$
- Precio Bono 3 =  $10.243,5 - 10.243,5 \times 1,4167\%/2 = 10.170,945$

#### 4. COMPOSICIÓN DE LA CARTERA INMUNIZADA

Una cartera inmunizada será aquella cuya duración coincida con el plazo a vencimiento de la inversión que se desea asegurar. Además, hay que tener en cuenta que la duración de una cartera cumple la propiedad aditiva y se define como la media ponderada de las duraciones de los activos que la componen, siendo la ponderación igual al peso que cada uno de los activos tiene sobre el total.

$$D = \sum_{t=1}^n \alpha_t \times D_t$$

donde:

D: Duración de la cartera.

$\alpha_t$ : Proporción, en valor de mercado, del título  $t$  respecto al valor de mercado de la cartera.

$D_t$ : Duración del título  $t$ .

$n$ : Número de títulos.

Considerando los tres activos, se debe cumplir:

$$D_C = \alpha_1 \times D_1 + \alpha_2 \times D_2 + \alpha_3 \times D_3$$

Además, se sabe que  $\alpha_2 = 25\%$  y que la suma de todas las ponderaciones debe sumar 1. Resultando:

- $\alpha_1 + \alpha_2 + \alpha_3 = 1$
- $\alpha_2 = 0,25$
- $\alpha_1 + \alpha_3 = 0,75$ ; de donde:  $\alpha_1 = 0,75 - \alpha_3$

Sustituyendo en la expresión de partida:

$$2 = (0,75 - \alpha_3) \times 3,75 + 0,25 \times 2,25 + \alpha_3 \times 1,46$$

Obteniéndose finalmente las ponderaciones de los diferentes activos en la cartera inmunizada:

$$\alpha_1 = 15\%$$

$$\alpha_2 = 25\%$$

$$\alpha_3 = 60\%$$