

- **La nueva sanción a conductas de elusión tributaria.** *Manuel Lucas Durán*
- **Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles.** *Eduardo Sanz Gadea*
- **¿Son jurídicamente adecuados los criterios para delimitar la actividad de arrendamiento de inmuebles en la imposición directa?** *Javier Luis de Miguel Marqués*
- **Novedades en el régimen de tributación de las sociedades civiles producidas desde noviembre de 2015 (y II).** *Sergio Ruiz Garros*
- **Impuestos de matriculación y Derecho de la UE.** *Alejandro García Heredia*
- **Tributación en el ISD de la aportación de bienes a la sociedad conyugal.** *Francisco José Cañal García*
- **El «delito fiscal».** *María del Carmen Cámara Barroso*
- **Caso práctico IRPF (2015).** *Gabinete jurídico del CEF*
- **Consecuencias de la reestructuración del sistema bancario español.** *Patricia Bachiller Baroja, Emilio Martín Vallespín y Alfredo Bachiller Cacho*
- **Valoración de los pasivos de seguros según la NIIF 4.** *José Antonio Fernández de Pinto, Miguel Caballero Pérez y Celedonio Villamayor Pozo*

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Abril 2016 – Número 397

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

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

## CONSEJO ASESOR

Hilario Albarracín Santa Cruz (*Consejero Delegado de KPMG*)

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

Pilar Álvarez Barbeito (*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña*)

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*)

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

Vicente Durán Rodríguez (*Socio de KPMG Abogados*)

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

Manuel Gago Areces (*Vicepresidente de la Confederación Española de Directivos y Ejecutivos*)

Susana Gago Rodríguez (*Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III*)

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*)

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

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

Eduardo Luque Delgado (*Presidente de AEDAF y Presidente de Luque Abogados*)

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

Gloria Marín Benítez (*Socia de Uria Menéndez Abogados. Área Tributaria*)

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

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

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

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

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

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

Manuel Villasalero Díaz (*Profesor Titular de Organización de Empresas. Universidad de Castilla-La Mancha*)



[www.cef.es](http://www.cef.es)

P.º Gral. Martínez Campos, 5  
Gran de Gràcia, 171  
Alboraya, 23  
Ponzano, 15

28010 MADRID  
08012 BARCELONA  
46010 VALENCIA  
28010 MADRID

Tel. 914 444 920  
Tel. 934 150 988  
Tel. 963 614 199  
Tel. 914 444 920

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

**902 88 89 90**

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID  
Tel. 914 444 920  
Fax 915 938 861  
Correo electrónico: [info@cef.es](mailto:info@cef.es)

IMPRIME:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

DEPÓSITO LEGAL:

M-1947-1981

SUSCRIPCIÓN ANUAL (2016)	SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen)
146,16 € (IVA no incluido)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Suscriptores: 17 € (IVA no incluido)</li><li>• No suscriptores: 20 € (IVA no incluido)</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 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

Esta Revista se encuentra incluida en la clasificación bibliográfica de 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 practicos)

Página

#### TRIBUTACIÓN

##### ESTUDIOS

- 29/2016** Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo  
*Penalties to some tax avoidance schemes: the new section 206 bis of the Spanish General Tax Act and possible alternatives to it* ..... 5  
(Manuel Lucas Durán)
- 30/2016** El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles  
*Corporate Income Tax in 2015. Intangible assets* ..... 59  
(Eduardo Sanz Gadea)
- 31/2016** La consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en la imposición directa. Análisis técnico y de constitucionalidad  
*The consideration of property rental as an economic activity in direct taxation. Technic and constitutional analysis* ..... 93  
(Javier Luis de Miguel Marqués)
- 32/2016** <sup>(a)</sup> Novedades en el régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil producidas desde noviembre de 2015 (y II)  
*Developments in the tax regime applicable to civil societies with legal personality and commercial object produced from November of 2015 (and II)* ..... 133  
(Sergio Ruiz Garros)

##### ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

- 33/2016** Los impuestos de matriculación y el Derecho de la Unión Europea (Análisis de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, Asunto C-402/14) ..... 137  
(Alejandro García Heredia)

<b>34/2016</b> Tributación de la aportación de bienes a la sociedad conyugal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [Análisis de la STS de 23 de diciembre de 2015 (rec. núm. 1543/2015)] .....	150
(Francisco José Cañal García)	

CUESTIONES A DEBATE...

<b>35/2016</b> El «delito fiscal» <span style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 2px;">a</span> <i>Tax crime</i> .....	155
(María del Carmen Cámara Barroso)	

CASO PRÁCTICO

<b>36/2016</b> Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2015 (caso práctico) .....	159
<span style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 2px;">a</span> (Gabinete jurídico del CEF)	

CONTABILIDAD

ESTUDIOS

<b>37/2016</b> Consecuencias de la reestructuración del sistema bancario español: un análisis empírico de la evolución de la eficiencia <i>Consequences of the restructuring of the Spanish banking system: an empirical analysis of the evolution of efficiency</i> .....	161
(Patricia Bachiller Baroja, Emilio Martín Vallespín y Alfredo Bachiller Cacho)	
<b>38/2016</b> Valoración de los pasivos de seguros según la NIIF 4 <i>Valuation of insurance liabilities according to IFRS 4</i> .....	183
(José Antonio Fernández de Pinto, Miguel Caballero Pérez y Celedonio Villamayor Pozo)	

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.*

## SANCIONES ADMINISTRATIVAS PARA ALGUNAS CONDUCTAS DE ELUSIÓN TRIBUTARIA: EL NUEVO ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT Y POSIBLES ALTERNATIVAS AL MISMO

**Manuel Lucas Durán**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Alcalá. Madrid*

---

### EXTRACTO

El artículo 206 bis de la LGT ha introducido recientemente en nuestro ordenamiento tributario una infracción para determinadas planificaciones fiscales agresivas en cuanto que declaradas abusivas por parte de la Administración. Dicho precepto se ha considerado inconstitucional por gran parte de la doctrina, aun cuando acaso la principal crítica que cabe achacar al mismo es que tiene visos de ser ineficaz para combatir la mayor parte de las conductas de elusión fiscal. Adicionalmente, existen deficiencias estructurales en dicho artículo que pueden complicar su aplicación. Y, por último, cabe indicar que existen alternativas normativas a tal régimen sancionador más eficaces para luchar contra la elusión fiscal que pasan necesariamente por instaurar obligaciones de revelación por parte del contribuyente y sus asesores fiscales de esquemas de planificación fiscal agresiva.

**Palabras claves:** sanciones tributarias, elusión fiscal y revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva.

---

*Fecha de entrada: 25-01-2016 / Fecha de aceptación: 15-02-2016 / Fecha de revisión: 14-03-2016*

## PENALTIES TO SOME TAX AVOIDANCE SCHEMES: THE NEW SECTION 206 BIS OF THE SPANISH GENERAL TAX ACT AND POSSIBLE ALTERNATIVES TO IT

Manuel Lucas Durán

---

### ABSTRACT

Section 206 bis of General Tax Act has just implemented in Spanish tax law an administrative offence for some aggressive tax planning that have been declared by the Tax Administration to be abusive. The afore mentioned section has been considered by an important part of the Academy to be unconstitutional, even when the main critique that could be done to that rule is to be ineffective to fight most of the tax avoidance schemes. Additionally, there are some structural failures in the recently implemented law provision that could create difficulties in its application. Finally, it is worth mentioning that there are other legislative alternatives to that penalty regime that would be more efficient to fight tax avoidance: approving compulsory rules for the disclosure of aggressive tax planning schemes by taxpayers and their tax advisors.

**Keywords:** tax penalties, tax avoidance and disclosure of aggressive tax planning schemes.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. El nuevo artículo 206 bis de la LGT
  - 2.1. Elementos del tipo y otros aspectos relevantes del artículo 206 bis de la LGT
  - 2.2. Constitucionalidad del artículo 206 bis de la LGT
  - 2.3. Responsabilidad de administradores sociales respecto de las infracciones cometidas por la sociedad que administran de hecho o de derecho
  - 2.4. Responsabilidad de asesores fiscales respecto de los esquemas de elusión que hayan diseñado
3. Efectos de la modificación del artículo 15 de la LGT en el ámbito sancionador: ¿ampliación no pretendida de la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria?
4. Vías alternativas y más eficaces para solucionar el problema de la elusión fiscal
5. Consideraciones finales

### Bibliografía

**NOTA:** El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), cuyo investigador principal es Manuel LUCAS DURÁN, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac MERINO JARA; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan CALVO VÉRGEZ; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA. Quisiera agradecer al profesor Michael LANG la posibilidad brindada para realizar un periodo de estancias de investigación en el Institute for Austrian and International Tax Law de Viena durante los años 2014 y 2015, gracias a sendas ayudas del Ministerio de Educación (Programa Salvador de Madariaga) y de la Universidad de Alcalá, donde pude encontrar algunas referencias de Derecho comparado en relación con el objeto de esta investigación. Agradezco igualmente a los investigadores de referido Instituto las informaciones proporcionadas sobre la legislación de sus respectivos países.

Se han utilizado las siguientes abreviaturas: AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria; BEPS: Base Erosion and Profit Shifting; CC: Código Civil; CE: Constitución española; CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos, CGPJ: Consejo General del Poder Judicial; cit.: citado; *cfr.*: *confer* (compárese); coord./s.: coordinador/es; dir./s.: director/es; DGT: Dirección General de Tributos; *et al.*: *et alii* (y otros); IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido; LGT/1963: Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria; LGT/2003: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; SAN: sentencia de la Audiencia Nacional; ss.: siguientes; S/STC: sentencia/s del Tribunal Constitucional; STEDH: sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos; S/STS: sentencia/s del Tribunal Supremo; TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central; TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos; UE: Unión Europea; *v. gr.*: *verbi gratia* (por ejemplo); *vid.*: *videtur* (véase); vol.: volumen; VV. AA.: varios autores.

## 1. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones acaso más relevantes que ha incluido la última reforma de la Ley General Tributaria es la posibilidad de sancionar con multa pecuniaria –y eventualmente, imponer sanciones accesorias– en relación con determinadas conductas de elusión tributaria llevadas a cabo por los sujetos pasivos. Tales infracciones y sanciones se contienen en el nuevo artículo 206 bis de la LGT<sup>1</sup>.

La relevancia del citado precepto viene dada porque, hasta la fecha, las conductas alambicadas de los sujetos pasivos en las que se forzaba la norma fiscal hasta lograr una reducción de tributación contraria a su propio espíritu no tenían otra sanción que la recalificación de las operaciones y el cobro de intereses de demora por las cantidades no ingresadas en su momento. O al menos –cabe decir– siempre y cuando la Administración no calificara tales negocios jurídicos como simulados, lo cual a la postre no era sino una perversión del instituto de *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, siendo así que de hecho los contornos de dicha figura con la simulación tributaria no parecen bien delimitados en la jurisprudencia<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Sobre el particular *vid.*, entre otros, ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en MERINO JARA, I. (dir.), CALVO VÉRGEZ, J. (coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Huygens, Barcelona, 2016, págs. 277 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo» en PATÓN GARCÍA, G.: *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Walter Kluwer, Madrid, 2016, págs. 156 y ss.; MORÓN PÉREZ, M. C.: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2015, págs. 149 y ss.; PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 165, 2015, págs. 17 y ss.; RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 7, 2015, págs. 41 y ss.

<sup>2</sup> Así, RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA (*op. cit.*, págs. 41-42) señala que, según datos facilitados por el Secretario de Estado de Relaciones con las Cortes al Congreso, en los años 2012-2014 solo se ha declarado conflicto en la aplicación de la norma tributaria una media de 8 veces al año, lo que indica una clara deriva de la Administración a la aplicación del instituto de la simulación. Sobre la confusión de los propios tribunales en relación con la aplicación de los referidos institutos («conflicto en la aplicación de la norma tributaria» y «simulación»), *vid.* LUCAS DURÁN, M.: «"Interposición" de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011)», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, 2015, págs. 151-164. En relación con la simulación en el ámbito tributario *vid.*, entre otros, GARCÍA BERRO, F.: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145, 2010, págs. 41 y ss., así como ZORNOZA PÉREZ, J.: «La simulación en Derecho Tributario», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, págs. 553 y ss.

Bien es cierto que se trata de una medida ya intentada con anterioridad por parte del ejecutivo –y, a la postre, por la propia Administración tributaria– en ocasiones anteriores. Así, el anteproyecto de la Ley 58/2003 en su artículo 15 recogía las consecuencias de lo que denominó en un primer momento «abuso en la aplicación de las normas tributarias», cuales eran la liquidación de las obligaciones tributarias aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales y liquidando los oportunos intereses de demora «... sin perjuicio de la sanción que proceda, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley». Y por su parte el precepto referido consideraba como infracción tributaria muy grave:

«Eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar las bases o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley siempre que:

- a) La Administración hubiera declarado el abuso en la aplicación de la norma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 159 de esta ley, y
- b) Las circunstancias del caso concreto pusieran de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio».

Tal infracción se sancionaba en el anteproyecto aludido con «multa pecuniaria proporcional del 100 % de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que tributaron las operaciones realizadas».

Sin embargo, y como era de prever, las críticas doctrinales no se hicieron esperar<sup>3</sup>. Y asimismo, el Consejo de Estado, en su dictamen núm. 1402/2003, de 22 de mayo, se declaró contrario a la posibilidad de vincular a tales conductas elusorias multas pecuniarias u otras sanciones

<sup>3</sup> Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, págs. 9-26; así como FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2003, págs. 9-14. Con carácter previo se había pronunciado (si bien refiriéndose al ámbito sancionador penal) FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de *lex certa* en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2001, págs. 5-6. Argumentaban tales autores, en suma, que la posibilidad de sancionar las conductas de elusión fiscal vulneraría el artículo 9.3 de la CE –principio de seguridad jurídica– y, por otro lado, al no quedar suficientemente definidas las conductas sancionables, faltándose así a las reglas de *lex certa*, iría en contra del artículo 25.1 CE –principio de legalidad penal– de nuestra Carta Magna, además de por el uso analógico de la norma prohibitiva. Tales autores citaban, entre otras sentencias de nuestro TC, la STC 75/1984, de 27 de junio (referida a un supuesto de fraude a la ley penal que regulaba el delito de aborto) y, sobre todo, la STC 194/2000, de 19 de julio, en cuyo FJ 9.º recoge, con cita de más sentencias previas, la doctrina: «es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de *lex certa* que derivan del art. 25.1 CE».

acesorias previstas en la LGT por entender que suponía la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado, el cual pudiera resultar inconstitucional. Particularmente, señaló el Consejo de Estado en el citado dictamen que «cabe plantearse si esas conductas que define el artículo 15 del anteproyecto [...] están lo suficientemente delimitadas como para cumplir las exigencias del principio de "lex certa" al que se refiere el artículo 25 de la Constitución. La respuesta debe ser negativa pues, como ya se ha dicho anteriormente, la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso», citando por lo demás la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, y doctrina en ella contenida<sup>4</sup>.

Por tal motivo, la posibilidad de sancionar pecuniariamente las conductas de elusión fiscal se desechó y la actual LGT vio la luz en 2003 con la tradicional prohibición de castigo administrativo de las operaciones en fraude a la ley tributaria<sup>5</sup>.

Ello no obstante, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha recogido por primera vez en nuestro Derecho la posibilidad formal de sancionar determinadas conductas de elusión fiscal. Particularmente, en la exposición de motivos se indica:

«Una vez transcurridos diez años desde la entrada en vigor de la ley, la experiencia atesorada sobre dicho instituto aconseja la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su sancionabilidad, y ello con un doble fin.

Por un lado, adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el título IV de la ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general».

<sup>4</sup> Y continuaba diciendo el Consejo de Estado más adelante: «Obviamente, el hecho de que el tipo de las infracciones tributarias se pueda configurar por referencia a las leyes tributarias no plantea problema alguno de constitucionalidad en la medida en que se trate de normas que definen un concreto hecho imponible que haya sido realizado por el contribuyente para eludir el pago del tributo.

Pero dicho tipo en blanco no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo».

<sup>5</sup> A pesar de los esfuerzos doctrinales –referidos seguidamente– realizados para diferenciar el actual «conflicto en la aplicación de la norma tributaria del fraude a la ley tributaria» contemplado en la anterior LGT, se entiende que entre ambas instituciones no existen diferencias sustanciales según la idea genérica de negocio en fraude de ley (DE CASTRO Y BRAVO, F.: *El negocio jurídico* –con introducción de Juan VALLET DE GOYTISOLO–, Civitas, Madrid, 1985, págs. 370 y ss.). Por tal motivo ambas expresiones será utilizadas como sinónimas a lo largo de este trabajo.

Ciertamente, un importante sector doctrinal, contradiciendo a los autores previamente citados<sup>6</sup>, había puesto de manifiesto que la no sancionabilidad del *conflicto a la aplicación de la norma tributaria* no era un axioma jurídico inexpugnable sino que, por el contrario, se trataba de una mera opción legislativa<sup>7</sup>.

Y además debe constatar que, en efecto, otros países de nuestra órbita sí sancionan el fraude a la ley tributaria y, sin embargo, ello no se entiende como quiebra alguna del Estado de Derecho<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Vid. nota a pie núm. 3.

<sup>7</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C.: «La punibilidad del fraude a la ley» en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 15 y ss.; y el mismo autor en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, págs. 172-174; así como SANZ GÓMEZ, R. J.: «(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 380, 2014, págs. 105-140.

<sup>8</sup> Así, en **Australia**, los artículos 284-145 y 284-160 del *Taxation Administration Act* 1953 fijan con carácter general una sanción del 50% de la cuota dejada de ingresar, aunque dicho porcentaje puede verse aumentado o reducido en función de las circunstancias concurrentes. En **Brasil** el artículo 44 de la Ley núm. 9.430, de 27 de diciembre de 1996, así como los artículos 957 a 959 del *Regulamento do Imposto de Renda* (aprobado por Decreto núm. 3.000, de 26 de marzo de 1999), recogen sanciones para supuestos de impago tributario en situaciones que bien podrían calificarse de elusión fiscal. Particularmente el artículo 957.II de la última norma citada recoge una sanción del 150% (que puede modularse en función de las circunstancias concurrentes) para casos de «evidente intención de fraude» (término que parece referirse al fraude a la ley tributaria, no al fraude fiscal). En **Canadá**, el artículo 1079.8.13 del *Taxation Act* de Quebec prevé sanciones del 25% de la cantidad impagada para determinadas conductas elusoras, si bien la declaración preventiva de tales operaciones evitaría la sanción (cfr. arts. 1079.8.7 y siguientes, así como art. 1079.13.1 del aludido *Taxation Act* de Quebec). En **Estados Unidos**, el artículo 6662 (b) (6) del *Internal Revenue Code* permite sancionar conductas de los obligados tributarios tendientes a realizar menores ingresos tributarios cuando las transacciones adolecen de sustancia económica. Y algo similar ocurriría en **Finlandia**, pues conforme el artículo 32 de la Ley de procedimiento tributario (*Laki verotusmenettelystä*) se puede fijar una multa de hasta un 30% de la cuantía dejada de ingresar. En **Francia** el artículo 1729 del *Code général des impôts* recoge un recargo sancionador del 80% en caso de abuso de derecho (*abus de droit*) en el sentido del artículo L. 64 del Libro de procedimientos fiscales (*Livre des procédures fiscales*), que quedará reducida al 40 cuando no se haya probado que el contribuyente tomó la iniciativa principal del acto o de los actos constitutivos de abuso de derecho o que fuera el principal beneficiario. En **Hungría** existe una sanción de hasta el 50% sobre la cantidad eludida, que contrasta con la sanción prevista para la evasión fiscal que puede ascender hasta el 200%, todo ello según el artículo 170(1) de la Ley XCII de 2003 sobre Procedimiento Fiscal (2003. Évi XCII. Törvény az adózás rendjéről). Asimismo, en **Italia** en su reciente reforma operada por el Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, núm. 128 (de acuerdo con la delegación conferida al Gobierno por la Ley de 11 de marzo de 2014, núm. 23) se ha derogado el 37-bis del Decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, núm. 600 y se ha incorporado un nuevo artículo 10 bis en la Ley de 27 de julio de 2000, núm. 212, en virtud del cual la aplicación de la regla general antielusión no puede dar lugar a delito fiscal pero sí puede ser constitutivo de infracciones tributarias y, por tanto, conllevar sanciones administrativas (según las normas sancionadoras fiscales cabe entender que el uso de esquemas de planificación agresiva puede conllevar una falta de ingreso indebida y sancionable). En **Nueva Zelanda** el artículo 141D del *Tax Administration Act* de 1994 (*abusive tax position*) fija una sanción del 20 al 100% (la cual excepcionalmente podría llegar a un 150%) de la cantidad dejada de ingresar por efecto de la elusión tributaria; y a tenor del artículo 141EB se castiga también a los asesores fiscales que promuevan (*promoters*) esquemas de elusión fiscal (ofertándolos, vendiéndolos, emitiéndolos, etc.) a 10 o más personas, en cuyo caso la sanción es precisamente la cantidad eludida por el cliente al Fisco, estableciéndose además un régimen de responsabilidad solidaria por la multa impuesta a los asesores fiscales que hayan promovido de algún modo la elusión

Pues bien, la citada Ley 34/2015 ha introducido en la LGT un nuevo artículo 206 bis que sanciona con pena de multa proporcional de las cantidades no ingresadas, o devueltas indebidamente, o bien de la cantidad indebidamente solicitada o acreditada (en partidas a compensar o deducir).

En el presente trabajo se analizarán, en primer lugar, los elementos más relevantes del nuevo precepto sancionador, así como las críticas surgidas a lo largo del procedimiento legislativo en torno a su posible inconstitucionalidad por vulneración del artículo 25.1 de nuestra Carta Magna. Del mismo modo, se indicarán algunos aspectos que acaso podrían mejorarse en el artículo 206 bis de la LGT, así como el modo en que dicho precepto puede afectar a administradores sociales y a asesores fiscales.

Asimismo, se harán algunas reflexiones sobre la desaparición en el artículo 15.3 de la LGT de la posibilidad de sancionar, en general, las operaciones respecto de las cuales se declare conflicto en la aplicación de la norma tributaria y si ello conlleva que, además de la infracción prevista en el artículo 206 bis de la LGT, tal supresión posibilita a partir de ahora sancionar otros negocios jurídicos realizados en fraude a la ley tributaria.

Finalmente, se analizan distintas medidas que podrían llevar al mismo resultado de un modo acaso eficaz; o bien, simplemente, que pudieran quizá combinarse con la sanción prevista en el nuevo precepto. Tales nuevos instrumentos apuntan a la obligación de revelación a la Administración tributaria por parte de los sujetos pasivos y sus asesores de determinados esquemas de elusión fiscal.

## 2. EL NUEVO ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recoge pocas modificaciones en el ámbito de los límites a la planificación fiscal, si bien las mismas pueden calificarse de relevantes como se indicará seguidamente.

Dejando a un lado cuestiones referidas al cómputo de plazos del procedimiento inspector en relación con el proceso de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria,

---

fiscal. Y en los **Países Bajos** no se excluye la sanción en casos de elusión fiscal, si bien solo será aplicable cuando la posición del contribuyente no resulte sostenible en sede judicial (*cf.* LUJA, R. H. C.: «Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Netherlands», *Electronic Journal of Comparative Law*, vol. 14.3, diciembre 2010, pág. 8). Por su parte, el **Reino Unido** abrió un periodo de consultas en relación con la posibilidad de endurecer las medidas respecto de contribuyentes que persisten en utilizar esquemas de planificación fiscal agresiva que han sido desafiados reiteradamente por la Administración tributaria y declarados subsiguientemente contrarios a Derecho. Las *clauses* 144 a 154 de la *Finance Bill* 2016 (Ley británica de presupuestos, publicada el 24 de marzo de 2016) enmiendan la legislación aplicable en relación con las obligaciones reforzadas de información, así como nuevas infracciones administrativas y delitos relacionados con la elusión y evasión fiscal. Destaca la aprobación de un recargo de hasta el 60% sobre las cantidades de ingreso adicional que reclame la Administración tributaria en uso de la GAAR (*General Anti Avoidance Rule*, que sería el equivalente a nuestro art. 15 LGT), tanto en imposición directa como indirecta, además de otras medidas desincentivadoras como restringir beneficios fiscales para tales personas e, incluso, publicar sus nombres en listados específicos. Finalmente, en el caso de **Sudáfrica**, están previstas unas multas fijas (crecientes, en función del monto del impago) en los artículos 210 y 211 del *Tax Administration Act*, núm. 28 de 2011.

donde se realizan únicamente algunas modificaciones cosméticas, lo más importante del cambio en la regulación del fraude a la ley tributaria consiste en dos aspectos concretos: por un lado, la eliminación en el apartado 3.º del artículo 15 de la LGT de la frase final «sin que proceda la imposición de sanciones»; por otro lado, la aprobación de un nuevo artículo 206 bis de la LGT que sanciona determinadas conductas de elusión fiscal cuando esquemas o estructuras de evitación del impuesto similares han recibido una reprobación por parte de la Administración.

La novedad de este último precepto consiste en permitir formalmente, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, la sanción de conductas respecto de las que se estime que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria<sup>9</sup>. Ello ocurrirá cuando: 1) se utilicen esquemas de planificación fiscal que han sido declarados contrarios a Derecho por la Administración tributaria a través del pronunciamiento de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT; y 2) hayan sido convenientemente publicados con carácter previo a la presentación de la oportuna declaración-liquidación por parte del obligado tributario.

Se ha optado así por aprobar una sanción específica para los sujetos que vayan contra la doctrina administrativa respecto de operaciones declaradas contrarias al artículo 15 de la LGT. Y ello aunque, como se señalará más adelante, la última palabra respecto de la licitud de determinadas planificaciones fiscales no le corresponde a la Administración sino a los jueces y tribunales en la medida en que sean llamados a pronunciarse sobre la cuestión. Tal circunstancia es relevante porque, precisamente por no haber tomado en consideración dicho aspecto, la redacción actual del artículo 206 bis de la LGT muestra defectos singulares, como se expondrá en su momento.

En definitiva, con la fijación de un tipo específico parece haberse cerrado otra vía posible para sancionar las citadas conductas, cual sería la aplicación directa de los artículos 191 y 193 a 195 de la LGT<sup>10</sup>. Señalo que *parece* cegarse dicha vía de punibilidad general de la elusión fiscal porque, en puridad, ello pudiera acaso discutirse como se pondrá de manifiesto en el epígrafe 3 de este trabajo. En definitiva hubiera sido posible la incardinación de los supuestos de elusión en los referidos preceptos (o, por ser más amplios, en las infracciones tributarias previstas en la LGT y otras normas fiscales), ya fuera de forma directa o bien atenuada –esto es, con reducción de las sanciones previstas en tales preceptos– de tomarse en consideración la inseguridad jurídica que

---

<sup>9</sup> Dado que materialmente la Administración venía imponiendo sanciones al utilizar otras vías impropias para combatir la elusión fiscal, como sería la recalificación de operaciones según su sustancia económica. *Vid.* sobre el particular, entre otros, ZORNOZA PÉREZ, J.: «La simulación en Derecho Tributario», cit., pág. 554, así como RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», cit., págs. 1-2.

<sup>10</sup> Es lo que el profesor PALAO TABOADA («La punibilidad del fraude a la ley» cit., pág. 19) denomina *modelo de independencia*, esto es, cuando «el Derecho sancionador o penal tributario no contempla especialmente la elusión: esta será castigada si la conducta en que consiste el mecanismo elusivo satisface los elementos del tipo penal»; tal modelo se contrapone, según el citado profesor, al que denomina *modelo de conexión*, esto es, cuando «[l]a aplicación de la norma sancionadora o penal tiene como cuestión prejudicial la calificación del supuesto como simulación o elusión». *Vid.*, en el mismo sentido, el autor citado en «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., págs. 5-6.

conlleve la aplicación del fraude a la ley tributaria para rebajar la responsabilidad sancionadora<sup>11</sup>. Ello es así porque una vez identificada una conducta que, mediando dolo o culpa, comporta una lesión (falta de ingreso u obtención de devolución) o un riesgo de lesión (solicitud de devolución o beneficios fiscales, o cantidades a compensar o deducir de bases imponibles o cuotas futuras) para la Hacienda Pública, la incardinación en tales preceptos –aun con matices, como se ha comentado– podría considerarse oportuna por identidad de razón.

En todo caso, en este epígrafe se estudiarán los elementos del tipo y aspectos procesales que conlleve la infracción del artículo 206 bis de la LGT, en virtud del cual el legislador ha seguido la vía de la infracción en *conexión* con el procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; y, por otro lado, también se analizarán cuestiones relacionadas con la constitucionalidad de la infracción y sanción aprobadas, dado que tal medida ha sido criticada por el CGPJ, por el Consejo de Estado y por un relevante sector doctrinal al reputarse contraria, básicamente, al artículo 25.1 de nuestra Constitución<sup>12</sup>. En último lugar, dentro de este epígrafe, se estudiará en qué medida dicha sanción puede afectar tanto a administradores sociales (de hecho o de Derecho) como a asesores fiscales, habida cuenta de los supuestos de responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, contemplados en los artículos 42 y 43 de la LGT.

## 2.1. ELEMENTOS DEL TIPO Y OTROS ASPECTOS RELEVANTES DEL ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT

El nuevo artículo 206 bis de la LGT tiene el siguiente tenor (la negrita es mía):

«1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efec-

<sup>11</sup> Sobre el particular, refiriéndose más al ámbito penal pero con conclusiones extrapolables a las sanciones administrativas, *vid.* PALAO TABOADA, C.: «La punibilidad del fraude de ley», *cit.*, págs. 13-26 (especialmente págs. 17 y 18).

<sup>12</sup> *Cfr.*, entre otros, GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2003, págs. 9-26, y el mismo autor en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 309 y ss., y en «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo», *cit.*, págs. 178 y ss.; así como FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2003, págs. 9-14; y refiriéndose al ámbito penal, FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de *lex certa* en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», *Quincena Fiscal*, 1/2001, págs. 5 y ss.; *vid.* sobre el particular, asimismo, RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *cit.*, págs. 5-6; informe del CGPJ al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de 30 de septiembre de 2014, págs. 4-8; dictamen del Consejo de Estado núm. 130/2015, de 9 de abril; ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *cit.*, págs. 291 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: «El principio de legalidad sancionadora... y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 9, 2015, págs. 91-92; MORÓN PÉREZ, M. C.: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *cit.*, pág. 162.

tuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La **falta de ingreso** dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La **obtención indebida de una devolución** derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La **solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal**.
- d) La **determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros**.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior **constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo** y este hubiese sido hecho público para general conocimiento **antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación**.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

3. La **infracción** tributaria prevista en este artículo será **grave**.

4. La sanción consistirá en:

- a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).
- b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).
- c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).
- d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. Las **infracciones y sanciones** reguladas en este artículo serán **incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley**.

6. En los supuestos regulados en este artículo **resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta ley**».

Por su parte, el nuevo apartado 2 d) *in fine* del artículo 179 de la LGT recoge (la letra negrita es mía):

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

Con todo ello se pretenden reforzar los mecanismos para combatir maniobras de elusión tributaria declaradas por la Administración como tales, probablemente en la idea de que, de otra manera, la regla general antielusión constituye un incentivo para las planificaciones fiscales agresivas: en el caso de ser descubierta y rebatida por la Administración tal estructura elusiva, solo habrán de pagarse los impuestos que de otro modo hubieran debido abonarse más unos intereses de demora de carácter esencialmente compensatorio. En tales circunstancias, la única pérdida real para el contribuyente en caso de ser «desmontada» por la Administración su planificación fiscal agresiva serán los honorarios de los asesores fiscales que idearon tal estructura compleja y una exigua penalización vía intereses de demora. Sin embargo, habida cuenta, por un lado, de que los beneficios que pueden obtenerse a cambio si la estructura fiscal no es desafiada por el Fisco son sustancialmente mayores y, por otro lado, tomando en consideración que solo existe una cierta *probabilidad* (en modo alguno una seguridad) de que la Administración tributaria reaccione aplicando el artículo 15 de la LGT, la lógica de seguir apostando por planificaciones fiscales agresivas no se desvirtuaría lo más mínimo por la aplicación de una cláusula general antielusiva sino más bien todo lo contrario<sup>13</sup>.

Sin embargo, ¿es el artículo 206 bis de la LGT el modo más eficaz para combatir la planificación fiscal agresiva? ¿Evitará la proliferación de estructuras elusorias que crecen como árboles en el terreno abonado de la ingeniería financiera y que erosionan las arcas públicas? ¿Restablecerá tal precepto los principios tributarios de igualdad y capacidad económica respecto de tales operaciones elusivas, al tiempo que evitará el colapso de los servicios de inspección tributaria? Por lo que se dirá a lo largo de estas líneas, debe adelantarse una respuesta negativa a las anteriores preguntas.

Si entramos a analizar la estructura del tipo y sanciones aprobadas en el artículo 206 bis de la LGT, es preciso indicar que las mismas recuerdan lo previsto en los artículos 191 a 195 de la LGT toda vez que se recogen dos supuestos diferenciados:

- Por un lado, se contempla la lesión al Erario Público producida cuando haya existido una falta de ingreso u obtención indebida de devolución, conductas que son

<sup>13</sup> *Cfr.* sobre tales cuestiones INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (UK), *Tax Law Review Committee on Tax Avoidance*, noviembre de 1997, pág. 50.

sancionadas con una multa proporcional del 50% de la cantidad no ingresada o devuelta indebidamente. Esto es, en definitiva, se sanciona como se haría a tenor de lo previsto en los artículos 191 a 193 de la LGT de considerar que la infracción es leve por no existir ocultación (lo cual es precisamente el supuesto del fraude a la ley tributaria).

- Por otro lado, se prevé el riesgo de lesión al Erario Público (por solicitud de beneficios fiscales o partidas a compensar o devolver que habrán de hacerse valer en un futuro), lo cual es sancionado con multa proporcional del 15% de las cantidades indebidamente solicitadas o de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas –si se trata de partidas a compensar o deducir en bases impositivas futuras–, o bien del 50% si se trata de partidas a deducir en un futuro en la cuota o de créditos tributarios aparentes. Como puede fácilmente contemplarse, las mismas sanciones que corresponderían para supuestos similares en los artículos 194 y 195 de la LGT.

Dicho en otras palabras, hubiera dado prácticamente igual –en lo que respecta a la cuantía de las sanciones que a la postre procederán– no aprobar un nuevo artículo 206 bis de la LGT y remitirse meramente a las infracciones y sanciones contempladas en la LGT (particularmente en sus arts. 191 a 195). Ello se hubiese logrado simplemente eliminando la imposibilidad de sancionar la elusión fiscal antes contenida en el apartado 3.º del artículo 15 de la LGT, sin más matices. Tal modificación hubiera obligado a interpretar por parte de la Administración (y los jueces y tribunales) en qué casos una falta de ingreso o solicitud u obtención de devolución u otros beneficios fiscales conllevaba un grado de dolo o culpa suficiente que resultara merecedor de sanción. Esto es, se estaría en una situación similar a lo que ocurre con el delito fiscal en relación con la idea de *defraudación tributaria*. En definitiva, se seguiría el modelo «de independencia» –si utilizamos la expresión acuñada por el profesor PALAO TABOADA, antes referida– y podría entenderse tal postura en gran parte inspirada por el principio de igualdad si se compara con el ámbito sancionador penal.

Es más, la aplicación del artículo 206 bis de la LGT, al considerar en todo caso las infracciones como graves (apdo. 3 del nuevo art. 206 bis LGT), empeora de hecho la posición del sujeto infractor respecto de la sanción que hubiera correspondido de meramente permitirse sancionar la elusión fiscal según los preceptos de la LGT (y particularmente, sus arts. 191 a 193) u otras normas tributarias dado que, al no existir generalmente ocultación en el conflicto a la aplicación de la norma tributaria, la infracción de acuerdo con tales preceptos habría de reputarse como leve. Y todo ello a pesar de corresponderle en ambos casos idéntica sanción pecuniaria. Ello se debe a que podrían entrar en juego las sanciones no pecuniarias contempladas en el artículo 186 de la LGT, las cuales cabe imponer únicamente cuando las infracciones sean calificadas como graves o muy graves. Esto es, mientras que la tipificación genérica por los artículos 191 a 193 de la LGT no puede conllevar sanciones accesorias siempre que no exista ocultación (como será el caso de la elusión fiscal), la tipificación específica por el artículo 206 bis de la LGT podría llevar asociada la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, o bien la prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción.

De hecho, la prueba más evidente de la vinculación entre los artículos 191 a 195 de la LGT y el nuevo artículo 206 bis de la LGT es que se declare expresamente la incompatibilidad entre aquellos y este (apdo. 5 del último precepto referido).

Con todo, la mayor relevancia del nuevo artículo 206 bis de la LGT la ostenta sin lugar a dudas su apartado 2.º, en cuanto que presenta los matices propios que permitirán sancionar conductas del obligado tributario por haberse declarado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». Así, únicamente podrá sancionarse la conducta del obligado tributario cuando, habiendo existido una lesión de hecho o al menos riesgo de lesión para la Hacienda Pública por operaciones realizadas en fraude a la ley tributaria, «se acredite la existencia de **igualdad sustancial** entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido **criterio administrativo** y este hubiese sido hecho **público** para general conocimiento **antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación**» (la negrita es mía).

Tres son los elementos requeridos para la comisión de la nueva infracción:

- Por un lado, debe entenderse que el supuesto realizado por el obligado tributario *se encuadra dentro de la figura del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»*, esto es, deben cumplirse los requisitos fijados en el artículo 15 de la LGT. Ello ha de considerarse como una condición o presupuesto de procedibilidad, esto es, el procedimiento sancionador debe seguir el de declaración de conflicto a la norma tributaria<sup>14</sup>. O dicho de otro modo: la infracción no puede cometerse si no existe una regularización administrativa conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT<sup>15</sup>.
- En segundo lugar, en el momento de presentar la declaración o autoliquidación debe existir criterio administrativo de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT y tal doctrina administrativa ha de estar publicada. En efecto, la infracción del artículo 206 bis de la LGT tendrá lugar esencialmente en casos de autoli-

<sup>14</sup> PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 4. Para una aproximación teórica a las condiciones objetivas de procedibilidad en el ámbito que suele ser más habitual (determinados delitos societarios, como el de insolvencia punible), puede verse CASTRO MORENO, A.: «Análisis teórico-práctico de la condición objetiva de procedibilidad en los delitos societarios (especial referencia a la legitimación activa del Ministerio Fiscal)», *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 19, 2008, págs. 47-70.

<sup>15</sup> Es discutible que la regularización pueda instarse a partir de una resolución judicial, por ejemplo cuando se haya sancionado por autoliquidaciones consideradas simuladas por la Administración tributaria y, sin embargo, el juez o tribunal que resuelva el oportuno recurso considere que no se presentan las condiciones para declarar la simulación sino, en todo caso, el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». En tal caso, al devolverse actuaciones a la Administración, esta tendría la posibilidad de aplicar el artículo 15 de la LGT y, consecuentemente –si se presentan los demás requisitos de la infracción que ahora estudiamos– también sancionar por el artículo 206 bis de la LGT.

quidaciones presentadas por los sujetos pasivos, aun cuando el precepto menciona asimismo las declaraciones tributarias sin liquidación<sup>16</sup>.

- Finalmente, debe apreciarse por la Administración *igualdad sustancial* entre el supuesto dictaminado en su día por la comisión consultiva precitada y los nuevos hechos acontecidos con posterioridad, elemento que tendría la naturaleza de condición objetiva de punibilidad<sup>17</sup>. Dicho en otras palabras, si no se produce la referida igualdad sustancial, el hecho sería atípico y, por ende, no sancionable.

Por lo demás, el apartado 6.º del nuevo artículo 206 bis de la LGT recoge que para las sanciones reguladas en el mismo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la LGT. Ello no deja de causar asombro toda vez que, salvo que se indique lo contrario, las disposiciones generales sobre la potestad sancionadora en el ámbito tributario contempladas en los artículos 178 a 190 de la LGT –así como, por ejemplo, los preceptos referidos al procedimiento sancionador previstos en los arts. 207 a 212 LGT– deben entenderse aplicables a las infracciones y sanciones concretas contempladas en los artículos 191 a 206 bis de la LGT. En este sentido, hubiera sido deseable el silencio del legislador toda vez que la referencia comentada puede plantear más sombras que luces en la interpretación del precepto.

<sup>16</sup> El texto de la norma hace referencia al «plazo para la presentación de la correspondiente *declaración o autoliquidación*» (cursivas mías), aludiendo a las dos posibilidades de gestión tributaria que existen en nuestro ordenamiento (cfr. arts. 124-130 LGT). Ciertamente, parece lógico pensar que el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» habitualmente tendrá lugar en relación con los tributos que sigan un procedimiento de autoliquidación, esto es, cuando sea el propio sujeto pasivo el que aplique la legislación fiscal, puesto que además es el sistema habitual de gestión tributaria en nuestro ordenamiento jurídico. Por otro lado, cuando exista una mera declaración del hecho imponible, normalmente relativa a simples hechos (como ocurre, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las comunidades autónomas y ayuntamientos –respectivamente– donde se pueda hacer), la Administración tributaria deberá liquidar en función de los hechos declarados. En este último caso, a primera vista, no parece que pudiera corregirse la aplicación de la norma realizada por la propia Administración, al menos a través de los artículos 15 y 159 de la LGT y preceptos concordantes, pues en tal aplicación de la norma no se concibe que exista abuso del sujeto pasivo sino, en su caso, de la Administración que aplica la norma, y no sería normalmente en perjuicio suyo. Ahora bien, una mera declaración tributaria también podría corregirse por el procedimiento del artículo 15 de la LGT a fin de recalificar jurídicamente determinados hechos, como podría ser el uso de sociedades interpuestas en las que se aporten activos en relación con los tributos citados a fin de burlar los puntos de conexión naturales en el caso de transmisiones inmobiliarias: *vid.* sobre tales cuestiones mi trabajo «La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y la tributación de no residentes: ¿punto final?», en RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coords.), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016. En tales casos, la Administración podría teóricamente recalificar las operaciones declaradas y liquidar en consecuencia los tributos debidos, con lo que resulta oportuna la mención también de las meras *declaraciones de hechos* en relación con los artículos 15 y 206 bis de la LGT.

<sup>17</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 4. Sobre el particular, los penalistas han debatido si las condiciones objetivas de punibilidad deben considerarse incluidas o no en el tipo infractor, con posiciones enfrentadas al respecto (*vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Las condiciones objetivas de punibilidad*, EDERSA, Madrid, 1989). A los efectos de este trabajo, se entiende que la *igualdad sustancial* con la doctrina administrativa previa es parte del tipo, y resulta, por tanto, abarcada por el dolo o la culpa del potencial sujeto infractor.

Pues bien, en relación con el **primer elemento del tipo** (condición objetiva de procedibilidad) requerido para la comisión de la infracción regulada en el artículo 206 bis de la LGT, debe indicarse que, habida cuenta de la naturaleza limitada de este trabajo al ámbito sancionador, no es posible realizar mayores referencias a los presupuestos para aplicar el artículo 15 de la LGT, así como a los aspectos procedimentales que el mismo encierra o a las consecuencias tributarias que de él derivan. Me remito en relación con tales aspectos a los trabajos ya publicados sobre el particular<sup>18</sup>.

Por otro lado, el **segundo requisito del tipo** que debe verificarse para entender cometida la infracción tributaria que estudiamos es que exista en el momento del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación un criterio administrativo público de la comisión referida en el artículo 159 de la LGT sobre operaciones *similares* a la que pretende declarar el contribuyente<sup>19</sup>. Recoge adicionalmente el apartado 2 del artículo 206 bis *in fine* que «[r]eglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley», si bien todo parece indicar que el medio de publicación de tales criterios será internet, de forma similar a como se publican las contestaciones a consultas de la DGT, las resoluciones del TEAC u otro tipo de informes y dictámenes de los más variados órganos públicos (Consejo de Estado, Consejo Económico y Social, Consejo General del Poder Judicial, etc.). Al respecto se ha indicado que en tanto no exista el citado desarrollo reglamentario no podrá sancionarse por el precepto estudiado<sup>20</sup>; ello no obstante, cabe pensar que el desarrollo reglamentario aludido no es en puridad un elemento del tipo –solo se exige publicidad del criterio–, y que cuando no exista aún regulación reglamentaria de los criterios de publicidad que han de seguirse respecto de los informes elaborados por la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT, cabrá entender con todo cometida la infracción siempre que el medio de publicidad de los citados informes tenga máxima difusión (*v. gr.* el BOE). Se trata, en definitiva, de una cuestión transitoria (hasta que se produzca el referido desarrollo reglamentario) que no tiene gran relevancia.

Ahora bien, pudiera plantearse que un contribuyente hubiera realizado determinadas operaciones de planificación fiscal y entre el instante en que las realizó y el de iniciación del plazo de declaración tributaria de las mismas se haya publicado, en los términos antes indicados, un criterio administrativo que declare una operación similar como realizada en «conflicto con la apli-

<sup>18</sup> *Vid.*, entre otros, GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, cit.; SIMÓN ACOSTA, E.: «Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias», en SÁNCHEZ MACÍAS, J. I.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, F. y CALVO ORTEGA, R. (coords.), *Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2005, págs. 817 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006; PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.

<sup>19</sup> Sobre las dudas respecto de la posibilidad de aplicar el artículo 206 bis de la LGT a supuestos de mera declaración tributaria *vid.* nota a pie núm. 14 anterior.

<sup>20</sup> MERINO JARA, I.: «El conflicto en la aplicación de las normas tributarias ¿excluye las sanciones?» *Fundamentos de Derecho*, núm. 65, 2016.

cación de la norma tributaria». En tales casos, ¿no podría considerarse una eventual sanción por el artículo 206 bis de la LGT contraria a la seguridad jurídica?<sup>21</sup>

En efecto, el principio de seguridad jurídica tiene que ver con la previsibilidad de las consecuencias jurídicas respecto de las acciones realizadas<sup>22</sup>. En este sentido, cabe entender, por un lado, que el obligado tributario conoce el tenor de los artículos 15 y 206 bis de la LGT antes de realizar las operaciones, y por ello mismo el riesgo de que las operaciones llevadas a cabo por él puedan ser consideradas por la Administración como no conformes a Derecho. Por otro lado, debe convenirse que la mera declaración por parte de la Administración de la existencia de un «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» en un caso similar no implica necesariamente la ilicitud de una determinada planificación fiscal, pues podría considerarse con posterioridad por los tribunales la conformidad a Derecho de tal estructura. En consecuencia, el contribuyente puede declarar y liquidar como estime conveniente, si bien debe tener en cuenta que existe un criterio administrativo contrario a reconocer los efectos fiscales pretendidos a tal estructura de planificación. Adicionalmente, realizar una declaración tributaria en contra del criterio administrativo no implica necesariamente la sanción de tal conducta, pues habrá que estar a la existencia de causas de exoneración de responsabilidad, como se indica seguidamente. En consecuencia con todo lo anterior, el requisito de que exista un criterio administrativo antes de la declaración tributaria (y no antes de la realización de los negocios que pueden ser declarados en fraude de ley) no debe reputarse en mi opinión necesariamente contrario al principio de seguridad jurídica, pues solo pondrá sobre aviso al contribuyente de que ha de probar –en su caso– con más ahínco la exoneración de su responsabilidad en el ámbito sancionador, justificando una interpretación razonable de la norma a pesar del criterio administrativo contrario a su pretensión<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> De hecho, en el proceso de elaboración normativa, la justificación a la enmienda núm. 103 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió en el Congreso recogía que la «referencia al momento de la presentación de la autoliquidación en lugar de al momento de la realización de las operaciones puede provocar una grave situación de inseguridad jurídica para los obligados tributarios que deciden intervenir en operaciones o realizar inversiones que, solo meses después de su realización, son incluidas en la publicación en la que la Administración dará a conocer las operaciones que considera realizadas en conflicto en aplicación de la norma. La configuración de esta sanción en los términos descritos afectaría con toda probabilidad a las decisiones de inversión a realizar en España pues impediría dar a los inversores la necesaria seguridad jurídica sobre la calificación de su conducta a efectos de una posible sanción».

<sup>22</sup> A tenor de la STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5.º es «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho». *Cfr. in extenso* GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000. Ello no obstante, como ha puesto de manifiesto recientemente el TC (STC 270/2015, de 17 de diciembre de 2015), el principio de seguridad jurídica no puede considerarse como absoluto sino que debe ponderarse con otras medidas «proporcionadas con la consecución de los superiores intereses públicos perseguidos» (voto particular a la sentencia de diciembre de 2015 antes referida). Así pues, debería tomarse en cuenta una vez más el elemental principio de proporcionalidad como vertebrador de los distintos intereses protegidos por nuestra Carta Magna. Consecuentemente, en el caso examinado el principio de seguridad jurídica debería ponerse en relación con el principio de contribuir a los gastos públicos según los principios de igualdad y capacidad económica, a fin de establecer una ponderación adecuada en virtud de la cual surja el interés que mayor tutela merece.

<sup>23</sup> En definitiva, no se plantea la posibilidad de aplicar el artículo 15 de la LGT a una determinada operación –lo cual es posible en cualquier momento–, sino la sanción por determinadas conductas contrarias a la doctrina administrativa publicada sobre fraude a la ley tributaria. Así, si el contribuyente realizó una determinada operación forzando la

Obviamente, resulta claro que se ha acertado con el criterio recogido en el artículo 206 bis de la LGT en virtud del cual una vez iniciado el periodo de declaración del respectivo tributo no afectarán ya los criterios publicados por la Administración en relación con ciertas estructuras que sean consideradas como realizadas en fraude a la ley tributaria, y ello con independencia de que se haya presentado la declaración o autoliquidación por el propio contribuyente o tal circunstancia no haya tenido lugar aún. Ello es así porque, de lo contrario, se podrían producir situaciones de conflicto con los principios de seguridad jurídica e igualdad: si iniciado el periodo de declaración y habiendo presentado un sujeto A su declaración tributaria antes de que exista criterio administrativo conocido, la Administración hace público su criterio en el periodo de autoliquidación antes de que un segundo sujeto B presente su declaración, lo que parece claro es que ambos contribuyentes no pueden ser tratados de forma diversa, en relación con el mismo periodo impositivo, respecto de las eventuales sanciones que pudieran sobrevenir<sup>24</sup>; y también resulta claro que el primer contribuyente no podría ser sancionado de acuerdo con el tipo del artículo 206 bis de la LGT, toda vez que no se cumple el requisito de la previa publicidad.

Es precisamente el **tercer elemento del tipo** mencionado el que plantea mayores problemas de interpretación, pues para que se entienda producida la infracción debe acreditarse «igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo» hecho público conforme a lo ya indicado. La idea de *igualdad sustancial* es ciertamente un concepto jurídico indeterminado que puede arrojar alguna incertidumbre sobre el particular, como cualquier otra expresión de tal naturaleza que tenga un contenido poco claro y necesitado de interpretación. Por tal motivo se propuso en el proceso legislativo que dicho concepto indeterminado fuera definido al menos reglamentariamente, lo cual podría producirse, de hecho, en un futuro<sup>25</sup>.

---

aplicación de la norma, es ciertamente previsible que la Administración tributaria la recalifique y, eventualmente, que antes de abrirse el periodo de autoliquidación se recalifique alguna operación similar realizada por otro contribuyente o sujeto pasivo. Siendo, pues, previsible todo ello desde el conocimiento humano, no parece oportuno invocarse el principio de seguridad jurídica como puerto seguro que impida la oportuna sanción: ciertamente, el sujeto pasivo –una vez conocido el criterio administrativo– podrá declarar la operación en un modo u otro (por no estar, por ejemplo, conforme con la postura de la Administración), al igual que ocurre en otros ámbitos del Derecho, asumiendo las consecuencias (tributarias y sancionadoras) que pudieran derivarse en el caso de que los jueces y tribunales no le den la razón en eventuales recursos. O lo que es lo mismo, y aludiendo a la antes referida ponderación entre intereses constitucionales, en tales casos debe prevalecer, en mi opinión, la protección del interés jurídico *contribuir a los gastos públicos según los principios de capacidad económica e igualdad* sobre otros intereses que pudieran entenderse protegibles como la seguridad jurídica en la configuración de las operaciones de planificación fiscal.

<sup>24</sup> Tal circunstancia, que resulta evidente en relación con periodos impositivos idénticos para todos los contribuyentes (v. gr. el del IRPF), puede sin embargo diluirse en relación con otros periodos de declaración-liquidación más flexibles dependientes de ejercicios impositivos también fluctuantes (como ocurre, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre Sociedades habida cuenta de lo dispuesto en el art. 27 LIS), por mucho que generalmente tales periodos de declaración coincidan para la mayoría de los contribuyentes.

<sup>25</sup> Así, la justificación a la enmienda núm. 103 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió en el Congreso recogía al respecto: «La apreciación de las circunstancias que permiten considerar que una operación es sustancialmente igual a otra previamente declarada en conflicto en aplicación de la norma debe ser competencia exclusiva del

Sin embargo, entiendo que la indeterminación del concepto no conlleva a una inseguridad jurídica tan elevada, al menos no más que cualquier otro concepto jurídico indeterminado de nuestro ordenamiento; y, por otro lado, debe considerarse que en todo caso el concepto resulta determinable –aun sin definición reglamentaria– por los propios aplicadores de la norma. Así, serán en primera instancia los órganos de gestión o inspección los que concluyan que se ha producido la citada *igualdad sustancial* entre la situación comprobada y otra ya examinada y hecha pública por la comisión consultiva y recalificada conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT. Sin embargo, no debe olvidarse que la determinación de lo que ha de considerarse por tal expresión corresponde en última instancia al Poder Judicial quien, como máximo intérprete de la ley según las competencias conferidas constitucionalmente y atendiendo al caso concreto, ha de integrar el significado del término contenido en el artículo 206 bis de la LGT. O lo que es lo mismo: la idea de *igualdad sustancial* que venimos examinando, aunque es integrada primeramente por la Administración tributaria, es determinable en última instancia por los jueces y tribunales.

Así, *igualdad sustancial* es una idea relacional, esto es, hace referencia a la conexión existente entre dos situaciones (una ya examinada por la Administración tributaria y recalificada a tenor de lo dispuesto en el art. 15 LGT y otra no examinada aún), respecto de las cuales debe entenderse que existe una identidad de razón. Esto es, se refiere a dos supuestos que, aun sin ser idénticos (lo cual es ontológicamente casi imposible porque deberían darse los mismos sujetos, haberse producido en el mismo momento, etc.), sí resultan comparables por darse en esencia circunstancias subjetivas y objetivas similares. Se trata de una cuestión respecto de la cual no caben grandes enunciados generales sino que deberá resolverse atendiendo al caso concreto, siguiendo las reglas del razonamiento analógico<sup>26</sup>.

---

órgano regulado en el artículo 159 de la Ley General Tributaria. Si esta norma contempla unas garantías específicas para poder concluir que en una operación concurren las circunstancias que permiten calificarla como realizada en conflicto en aplicación de la norma, las mismas garantías han de reconocerse con mayor motivo cuando se está decidiendo la posible sancionabilidad de dicha operación. El término «igualdad sustancial» es un concepto jurídico indeterminado inadmisibles en el ámbito sancionador. Por ello, debe existir una norma reglamentaria que defina qué debe entenderse por tal igualdad sustancial, eliminando cualquier posible discrecionalidad administrativa en su aplicación».

- <sup>26</sup> En el Derecho Comparado se recogen términos parecidos para el mismo propósito. Así, el artículo 1.6011-4 (b) del *Code of Federal Regulations (CFR)* hace referencia a las obligaciones de información sobre determinadas operaciones tendentes a la elusión fiscal (*reportable transactions* referidas en el epígrafe 4 de este trabajo), siendo así que deberá informarse al *Internal Revenue Service (IRS)* cuando las operaciones sean sustancialmente similares (*substantially similar*) a aquellas previstas por dicho órgano, y que conforman un listado cronológico en función de cuando han sido recogidas por el *IRS*. Pues bien, las instrucciones para cumplimentar el modelo 8886 en el que deben desvelarse tales operaciones hace referencia a una idea parecida a la nuestra de *identidad sustancial* indicando que «[u]na transacción es sustancialmente similar a otra transacción si se espera obtener el mismo o similar tipo de consecuencias tributarias y existe similitud en los hechos o bien está basada en una estrategia fiscal idéntica o similar. Estar en posesión de un dictamen referido a las consecuencias tributarias de la transacción no es relevante para determinar si la transacción es la misma o sustancialmente similar a otra transacción. Adicionalmente, el término *sustancialmente similar* debe entenderse en sentido amplio a favor de la revelación [de información a la Administración tributaria]» (cursivas mías). Se recogen incluso una serie de ejemplos en el propio artículo 1.6011-4(c) (4) del *CFR*. Como puede observarse, el texto transcrito hace referencia a términos como «consecuencias tributarias» o «estrategia fiscal», esto es, debe realizarse una abstracción de la operación para obtener un *esquema* de declaraciones tributarias que conlleven determinadas con-

Por lo demás, otra dificultad que se vislumbra en relación con el precepto citado es un efecto disfuncional que puede producirse si la Administración decide sancionar por apreciar *igualdad sustancial* entre los actos o negocios jurídicos llevados a cabo por un obligado tributario y los considerados en su día por la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT en un informe publicado al respecto en el momento de iniciarse el periodo de declaración tributaria. En tal caso, la Administración tributaria entenderá que se ha producido el tipo previsto en el artículo 206 bis de la LGT y podrá sin más instar un procedimiento sancionador respecto del obligado tributario, una vez concluido el procedimiento de gestión o inspección<sup>27</sup>. En el citado procedimiento sancionador podrá probarse por parte del obligado tributario la exoneración de responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 179 de la LGT.

Ahora bien, podría ocurrir que el acto administrativo dictado al amparo del informe emitido en su día por la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT (por ejemplo, la liquidación tributaria de la inspección incorporada a la oportuna acta) haya sido recurrido por el obligado tributario. Y siguiendo dicha lógica, cabe igualmente pensar que algún órgano del Poder Judicial determinara que en tal caso concreto no se producen los requisitos normativamente contemplados en el artículo 15 de la LGT para aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Ahora bien, ¿qué ocurriría si antes de dicha resolución judicial –que por cierto, puede no ser firme y permitir dilatar más en el tiempo una solución definitiva– se hubiera sancionado, por determinarse *igualdad sustancial* con el supuesto referido, a un número indeterminado de obligados tributarios?<sup>28</sup> Pues podría afirmarse que desde ese mismo instante penderían sobre las sanciones impuestas por contravenir un informe de la comisión consultiva –que a la postre ha sido refutado por el Poder Judicial– sendas espadas de Damocles amenazando caer. Sin embargo hasta que las resoluciones judiciales sean firmes no podría, en puridad, aseverarse que la imposición de sanciones a tenor del artículo 206 bis de la LGT es indebida.

Ahora bien, una vez existiera resolución judicial firme declarando que la operación sustancialmente igual a aquella por la que se ha sancionado al obligado tributario es correcta y pertenece al ámbito de la economía de opción, se produciría la singularidad de que la Administración habría sancionado a un obligado tributario por realizar determinados actos o negocios jurídicos similares a otros que con posterioridad fueron declarados perfectamente conformes a Derecho por los oportunos órganos judiciales.

Ello llevaría a la posibilidad de aplicar la revocación del acto tributario de conformidad con el artículo 219 de la LGT, pues se habría producido uno de sus supuestos habilitadores, señaladamente

---

secuencias fiscales, siendo así que sería tal esquema (del que se siguen unas consecuencias tributarias estimadas como contrarias al ordenamiento) el que habría de ser similar en la operación ya declarada como «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» y en la conducta fiscal que pretende sancionarse por el artículo 206 bis de la LGT.

<sup>27</sup> La necesidad de que haya concluido el procedimiento de gestión o inspección se debe a que el artículo 206 bis fija las sanciones en un porcentaje de cuota tributaria no ingresada por las operaciones de elusión fiscal.

<sup>28</sup> Cuestionándose tal problema *vid.*, igualmente, PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 5.

la existencia de «circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado». En efecto, como hemos indicado anteriormente, habría desaparecido un elemento del tipo de la infracción tributaria prevista en el artículo 206 bis de la LGT (igualdad sustancial con una operación declarada en fraude a la ley tributaria, pues tal «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» habría quedado sin efecto por la resolución judicial firme). Sin embargo, el procedimiento de revocación tributaria tiene dos inconvenientes notables, cuales serían: 1) la legitimidad para iniciarlo, que la mayoría de la doctrina y jurisprudencia entiende que solo puede hacerse de oficio y no cabe a instancia de parte, a pesar de lo indicado en el artículo 221.3 de la LGT; y, por otro lado, 2) el plazo para iniciar tal procedimiento de revisión, que «solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción»<sup>29</sup>.

Dicho lo anterior, en el caso de producirse el supuesto comentado, y a no ser que la propia Administración inste un procedimiento de revocación en plazo, no podría anularse la sanción impuesta, de haber devenido ya esta firme. Por ello entiendo que el propio artículo 206 bis de la LGT debería haber incluido una obligación de la Administración tributaria de instar el procedimiento de revocación cuando existiera una sentencia judicial firme entendiéndose que un supuesto sustancialmente igual a aquel por el que sancionó ha sido considerado una economía de opción lícita y, por tanto, no reprochable jurídicamente. A tales efectos, habría de bastar una solicitud del propio contribuyente requiriendo tal revocación.

Pero además es sabido que desde el momento de iniciar el *via crucis* de los recursos contra un acto administrativo hasta obtener una última resolución judicial firme pueden transcurrir varios años, y sin gran empacho haberse superado el plazo de prescripción y, por tanto, el plazo de ejercicio de la revocación contemplada en el artículo 219 de la LGT. De manera que aunque la Administración pretendiera instar el procedimiento de revocación, de haber transcurrido ya el oportuno plazo de prescripción desde la imposición de la sanción (y no haberse interrumpido dicho plazo por acciones del obligado tributario) tal procedimiento no sería ya posible.

Lógicamente cabe pensar que el obligado tributario podría exigir a la Administración responsabilidad patrimonial por la sanción interpuesta en el plazo de un año desde que se notificó la sentencia definitiva sobre la anulación del acto administrativo de declaración de fraude a la ley tributaria por la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Sin embargo,

<sup>29</sup> Vid. sobre el particular ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La revocación de los actos tributarios», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4/2005; GARCÍA NOVOA, C.: *La revocación en la Ley general tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La revocación en materia tributaria*, Iustel, Madrid, 2006; CALVO VÉRGEZ, J.: «La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental», *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 52/2008; MORENO GONZÁLEZ, S.: «La revocación en materia tributaria», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010 (Tomo I), págs. 1.105-1.132; ROZAS VALDÉS, J. A.: «Revocación tributaria», en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. y YÁBAR STERLING, A.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 553-582.

se antoja un procedimiento excesivamente oneroso para el obligado tributario y que podría haberse evitado con una adecuada configuración del nuevo artículo 206 bis de la LGT, por ejemplo exigiendo –como propuso con poco éxito el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d’Unió en el proceso de aprobación de la norma– que fuera firme el acto administrativo al que se vincula el informe de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT<sup>30</sup>.

En realidad, el artículo 206 bis de la LGT parece partir de un error que enturbia el adecuado entendimiento de la cuestión: si bien a tenor de la LGT quien declara el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la Administración tributaria (en puridad, los órganos inspectores) después de la evacuación del informe preceptivo y vinculante de la comisión consultiva contemplada en el artículo 159 de la LGT, tal declaración solo tiene un carácter provisional en cuanto que revisable como acto administrativo por la jurisdicción contencioso-administrativa, quien puede declarar el mismo contrario a Derecho por incorrecta interpretación del artículo 15 de la LGT. Ciertamente, si el artículo 206 bis de la LGT se hubiera referido no a la doctrina administrativa emanada de la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT sino a la jurisprudencia consolidada sobre la cuestión, el precepto sería en extremo ineficaz para sancionar conductas elusivas, y probablemente por ello se ha configurado en la forma que actualmente se encuentra en vigor<sup>31</sup>. Sin embargo, la configuración actual plantea los problemas ya señalados, que otorgan inestabilidad al precepto recientemente aprobado y, adicionalmente, puede propiciar que los jueces aprecien, ante la inseguridad que dicha norma implica, una mayor laxitud respecto de la exoneración de responsabilidad por interpretación razonable de la norma.

Enlazando con la cuestión que acaba de referirse, otro aspecto relevante que conviene analizar es la redacción del nuevo apartado 2 d) *in fine* del artículo 179 de la LGT, a cuyo tenor «[a] efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

Pues bien, la expresa referencia a la exoneración de responsabilidad cuando se pruebe que ha existido diligencia por parte del obligado tributario o bien interpretación razonable de la norma (así como cualquier otra causa contenida en el art. 179 LGT, cabría decir) viene a dulcificar el

<sup>30</sup> Así, la justificación a la enmienda núm. 103 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d’Unió en el Congreso recogía al respecto: «La existencia de un acto administrativo en el que se haya declarado una operación como realizada en conflicto en aplicación de la norma no debe ser tomada en consideración para sancionar conductas posteriores si dicho acto se encuentra pendiente de reclamación o recurso. Por ello, debería exigirse que la liquidación en la que se haya apreciado por primera vez la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma sea firme».

<sup>31</sup> En efecto, el sistema de recursos administrativos y contencioso-administrativos puede determinar que para que exista una línea jurisprudencial consolidada (dos o más sentencias del Tribunal Supremo) transcurrirá fácilmente una década desde que se produjo la conducta elusiva, siendo así que esperar tanto tiempo para poder obtener un criterio a fin de sancionar conductas del mismo tipo sería inefectivo a la hora de prevenir tales operaciones elusivas.

sentido del artículo 206 bis de la LGT y a rechazar una aplicación automática cuando una conducta similar se haya declarado elusiva por la comisión prevista en el artículo 159 de la LGT. No en vano, el propio procedimiento sancionador constituye una garantía para el presunto infractor al cumplir con los principios de contradicción y demás que asisten a todo proceso.

Ahora bien, ¿a qué tipo de prueba en contrario se puede estar refiriendo el precepto transcrito? Del tenor de la norma aludida parece que debe contarse con una prueba clara de la diligencia del contribuyente, lo cual suele ser complicado en los supuestos de planificación fiscal a los que se dirige la norma. Podría por un lado imaginarse algún caso que permitiría considerar que el obligado tributario ha realizado una interpretación razonable de la norma, como sería una consulta tributaria, resolución del TEAC, sentencia, etc., que otorgue cobertura de licitud a las operaciones realizadas, que contradiga el informe de la comisión consultiva o, simplemente, la existencia de un motivo económico válido –más allá del ahorro fiscal– que justifique la operación debatida y que no se haya considerado por la Administración. Con todo, pudiera pensarse que en principio tales supuestos serán ciertamente marginales y correspondería probar al obligado tributario tales aspectos (art. 105 LGT), siendo así que por mor del artículo 179.2 d) de la LGT se instituye una inversión de carga de la prueba para el ámbito sancionador en el específico marco del artículo 206 bis de la LGT.

Ahora bien, si aun existiendo un informe de la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT que contemple una determinada aplicación de la norma fiscal similar a la que pretende el contribuyente como realizada en fraude a la ley tributaria, sin embargo tal sujeto pasivo considera –y puede probar con informes jurídicos bien fundamentados– que existen razones para aplicar la norma fiscal en el modo pretendido, nada empece a optar por la declaración tributaria que le resulte más favorable pues en el fondo la posibilidad de alegar diligencia debida e interpretación razonable de la norma es una cuestión probatoria<sup>32</sup>. Redundando en lo ya comentado, podría ocurrir que aun existiendo un informe de la comisión del artículo 159 de la LGT que niegue la conformidad a Derecho de una determinada aplicación de la norma tributaria, se conozca que la aplicación del artículo 15 de la LGT en el particular supuesto sobre el que se emitió tal informe (u otro similar) ha sido recurrido ante los tribunales. En tal caso, en el que pudieran incluso existir resoluciones judiciales fallando a favor del contribuyente aunque no sean firmes –o siendo firmes, otras similares sean susceptibles de recurso de casación por unificación de la doctrina cuando existan fundamentaciones discordantes–, parece razonable que quien pretende realizar una planificación fiscal similar entienda que existen motivos para entender que la misma es lícita, pues pudiera resultar que la jurisprudencia que finalmente dirima la cuestión le otorgue la

<sup>32</sup> Sobre el particular, *vid. in extenso* ANIBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, así como CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *Diario La Ley*, N.º 6200, Año XXV, 1 de marzo de 2005; LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, y CALVO VÉRGEZ, J.: «El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 7/2011, págs. 7 y ss.

razón. En tales supuestos, y según las circunstancias del caso, podría apreciarse una exoneración de la responsabilidad por la infracción tributaria contemplada en el artículo 206 bis de la LGT.

Y por cierto, que el precepto nada indica sobre la eventualidad –bastante probable, por cierto– de que como se indicaba anteriormente la doctrina administrativa de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT acabe siendo contraria a resoluciones judiciales posteriores para casos semejantes. En tales supuestos, y en tanto la doctrina administrativa no sea rectificada por la citada comisión, ¿debería entenderse que se siguen dando los elementos del tipo infractor? En puridad y según el tenor del precepto pudiera pensarse que sí, aun cuando la interpretación razonable de la norma –avalada por la jurisprudencia sobre el artículo 15 de la LGT para casos similares– excluiría sin duda la culpabilidad conforme al precitado artículo 179 de la LGT y no cabría, lógicamente, sanción alguna<sup>33</sup>.

Otro problema que se plantea en relación con el artículo 206 bis de la LGT es el de la prejudicialidad del ámbito sustantivo (existencia o no de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»), independiente del procedimiento sancionador, siendo así que podrían producirse asimetrías si se impugna una sanción impuesta a tenor del precepto citado y no la calificación de la Administración del fraude de ley tributario<sup>34</sup>. No obstante, aunque resulta teóricamente posible un desacompañamiento entre el recurso por la sanción prevista en el artículo 206 bis de la LGT y la liquidación administrativa derivada de una regularización por «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», ello no parece probable. En efecto, lo habitual en tales casos será la impugnación de ambos actos administrativos íntimamente relacionados (liquidación administrativa y sanción), siendo así que tanto en vía administrativa como judicial el órgano actuante podría de hecho acumular estos recursos<sup>35</sup>.

En definitiva, la valoración del nuevo artículo 206 bis de la LGT es negativa por su deficiente configuración, como se ha indicado, y porque adicionalmente tendrá una efectividad muy limitada en la lucha contra la elusión fiscal. Ello es así porque solo servirá para castigar operaciones similares a estructuras que ya han sido declaradas como elusivas por parte de la Administración, pero no tendrá efectos contra medios inéditos de elusión. Tal peculiaridad se muestra en consonancia con el objetivo de la norma, el cual parece ser evitar la reiteración de estructuras

<sup>33</sup> En este sentido, debe entenderse como un elemento implícito del tipo que la alusión a la similitud (igualdad sustancial) con el criterio administrativo fijado por la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT debe entenderse cumplido en la medida en que dicho criterio no haya sido invalidado por jurisprudencia firme en relación con el supuesto debatido en su momento por el citado órgano administrativo.

<sup>34</sup> PALAO TABOADA («El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 5) se refiere al problema indicando que «la impugnación de la sanción conduciría inevitablemente a una revisión de la calificación de la operación como elusiva, planteándose similares problemas. ¿*Quid*, por ejemplo, si dicha calificación es firme en el ámbito sustantivo (no sancionador)?».

<sup>35</sup> Artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículo 37 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa; artículos 34 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

de una cierta antigüedad –y por ello conocidas por la Administración tributaria– pero no es adecuada para evitar la elusión fiscal original y creativa cuya sanción no tiene cabida en el tipo de la infracción analizada. En este particular el legislador ha pecado probablemente de cauto por los miedos de incurrir en la tantas veces denunciada vulneración del principio de seguridad jurídica, que analizamos en el siguiente epígrafe.

Pero además se constata que la efectividad del tipo infractor, habida cuenta de que no se considera en el mismo la interpretación judicial del artículo 15 de la LGT sino solo la exégesis administrativa de tal precepto, tendrá una limitación adicional en cuanto que el pronunciamiento de la tantas veces citada comisión no puede entenderse como final sino solo interino, a falta de posteriores pronunciamientos judiciales, todo lo cual puede jugar a favor del contribuyente siempre y cuando exista una auténtica interpretación razonable que pueda defenderse y probarse ante los tribunales y que excluiría la posibilidad de imponer sanciones.

## 2.2. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT

El nuevo artículo 206 bis de la LGT debe entenderse estrechamente interconectado con el artículo 15 de la LGT, como se ha visto, al referirse aquel artículo a este, siendo así que el tipo infractor vendría referido a ambos preceptos.

Los requisitos de antijuricidad y culpabilidad también se encuentran presentes en la infracción ahora estudiada, dado que son aplicables los supuestos eximentes de la responsabilidad tributaria previstos en el artículo 179 de la LGT. En definitiva, se cumplirían los elementos esenciales propios de la aplicación del poder sancionador del Estado: tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad.

Sin embargo se ha indicado previamente que la nueva infracción ha merecido la crítica de los órganos que informaron el anteproyecto de la norma por contravenir el principio de tipicidad contenido en el artículo 25.1 de la CE, habida cuenta de –según los detractores de la norma– la especial indeterminación del tipo del nuevo artículo 206 bis de la LGT<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> El Consejo de Estado se había pronunciado de forma crítica en 2003, cuando informó el primer intento de sancionar el fraude a la ley tributaria prevista en el anteproyecto de la actual LGT. Así, en su dictamen núm. 1402/2003, de 22 de mayo, se declaró contrario a la posibilidad de vincular a tales conductas elusorias multas pecuniarias u otras sanciones accesorias previstas en la LGT por entender que suponía la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado, el cual pudiera resultar inconstitucional. Particularmente, señaló el Consejo de Estado en el citado dictamen que «cabe plantearse si esas conductas que define el artículo 15 del anteproyecto [...] están lo suficientemente delimitadas como para cumplir las exigencias del principio de *lex certa* al que se refiere el artículo 25 de la Constitución. La respuesta debe ser negativa pues, como ya se ha dicho anteriormente, la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso», con cita a la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, y a la doctrina en ella contenida. Y continuaba diciendo el Consejo de Estado más adelante en el mismo dictamen: «Obviamente, el hecho de que el tipo de las infracciones tributarias se pueda configurar por referencia

Así, recoge el artículo 206 bis de la LGT como acción típica «la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley». Y si bien es cierto que existen conceptos jurídicos indeterminados en dicho precepto (actos o negocios «notoriamente artificiosos o impropios» siendo así que de los mismos no se deriven «efectos jurídicos o económicos relevantes», etc.), ello no implica que los mismos sean de imposible determinación. Algo similar ocurriría en relación con el propio artículo 206 bis de la LGT en la medida en que el mismo recoge asimismo conceptos jurídicos indeterminados como la existencia de «igualdad sustancial» entre el supuesto concreto sancionable y el que contemple el criterio administrativo de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT, según se ha referido más atrás. En definitiva, la concreción de conceptos jurídicos indeterminados no es un mecanismo desconocido en el ámbito de la aplicación del Derecho sino, en gran parte, su propia esencia.

Si nos referimos a otras ramas jurídicas como podría ser el Derecho penal y, particularmente, atendemos por similitud de lo que ahora tratamos al delito fiscal, cabe afirmar que conceptos jurídicos indeterminados parecidos existen en el referido ámbito. Tal como podría indicarse de la idea de *defraudación tributaria* contenida en el tipo del artículo 305 de nuestro Código Penal.

---

a las leyes tributarias no plantea problema alguno de constitucionalidad en la medida en que se trate de normas que definen un concreto hecho imponible que haya sido realizado por el contribuyente para eludir el pago del tributo.

Pero dicho tipo en blanco no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo». En relación con el Anteproyecto de la Ley de modificación de la LGT que incluyó el artículo 206 bis de la LGT ahora examinado, el CGPJ, en su informe de 30 de septiembre de 2014, indicó: «Se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio». Y, por su parte, el Consejo de Estado, en dictamen núm. 130/2015, de 9 de abril, se refirió a ello indicando: «Únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, delimitándose una por una las conductas constitutivas de infracción y sancionables, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador»; y señalándose seguidamente: «Se trata de un intento de afirmar que, además de los actos sancionables o de los negocios defraudatorios (declarados en conflicto con la aplicación de la norma y por tanto dejados sin efecto), existirían las conductas tipo ya declaradas artificiosas con carácter general, a modo de un primer estadio en la situación jurídica que después puede derivar en los actos o conductas sancionables. Pero esta mera definición de conductas, de por sí, no es idónea para que pueda construirse sobre ella un tipo infractor». Como se ha indicado previamente, parte de la doctrina se ha pronunciado en un sentido similar (*vid.* ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», cit.; FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», cit.; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», cit.; GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», cit., y «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo», cit.; así como RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», cit.).

Sin embargo, difícilmente podría sostenerse que dicho precepto no cumple con el principio de tipicidad. Es asumible que un concepto jurídico así ha de ser determinado y, ciertamente, han sido muchos los debates doctrinales que al respecto se han seguido para interpretar referidos términos<sup>37</sup>. Y no debe olvidarse que el carácter de *ultima ratio* del Derecho penal, que sanciona con penas de cárcel las conductas referidas, conlleva consecuencias jurídicas más graves que las fijadas en el Derecho administrativo sancionador. Siendo esto así, ¿por qué ha de considerarse que la infracción tributaria prevista en el artículo 206 bis de la LGT vulnera el principio de *lex certa* exigido en el derecho sancionador por el artículo 25 de nuestra Constitución y ello no ocurre con el artículo 305 del Código Penal?

Sí que es cierto, no obstante, que el uso de conceptos jurídicos indeterminados crea inseguridad jurídica para los operadores económicos. Ahora bien, la aplicación del Derecho no se corresponde estrictamente con el uso de silogismos de corte matemático, dotados de completa automaticidad. De ahí la complejidad en la interpretación de las normas y, en general, de su aplicación. Así pues, son habituales en un ordenamiento jurídico los conflictos entre principios jurídicos contrapuestos como, en este caso, podrían ser el principio de seguridad jurídica (que es el trasfondo del principio de legalidad en el ámbito sancionador contenido en el art. 25 CE), por un lado, y el deber de contribuir conforme con los principios materiales rectores de la imposición (generalidad, capacidad contributiva, igualdad, etc.), por otro lado.

Al respecto cabe hacer algunos matices: uno meramente empírico y otros de carácter más jurídico.

En relación con el primer matiz, debe constatar que democracias consolidadas y garantistas con los derechos fundamentales como Australia, Brasil, Estados Unidos, Francia, Italia, Nueva Zelanda o Reino Unido, por citar solo algunos casos, sancionan también las operaciones de elusión tributaria, tal y como se ha referido más atrás<sup>38</sup>.

Por otro lado, el TEDH ha considerado que Rusia no vulneró el artículo 7 de la CEDH (principio de legalidad penal) por el hecho de que se condene a penas de cárcel a quien «defraude impuestos», aun cuando tal concepto no sea delimitado por la normativa de tal país y ni siquiera por la jurisprudencia –al no existir antecedentes judiciales sobre el particular–, siempre y cuando de la interpreta-

<sup>37</sup> Sin carácter exhaustivo, *vid.* PÉREZ ROYO, F.: «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, págs. 353-384; RANCAÑO MARTÍN, M. A.: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997; MESTRE DELGADO, E.: *La defraudación tributaria por omisión*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1991; SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998; MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, 2.ª ed., EDERSA, Madrid, 2004; PÉREZ ROYO, F.: «Delito fiscal y ocultación», en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 217-238; CALVO VÉRGEZ, J.: «Delitos contra la Hacienda Pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2012, págs. 135-169.

<sup>38</sup> *Cfr.* nota a pie de página núm. 8 de este trabajo.

ción del precepto particular se derive que la posibilidad de sancionar fuera de algún modo previsible para el contribuyente<sup>39</sup>. En definitiva, la norma aludida es similar a la existente en el ordenamiento español (arts. 305 y ss. del Código Penal, ya referidos), aun cuando actualmente sí existe una significativa jurisprudencia sobre el particular. Sin embargo, en el ámbito penal, como se ha indicado, se derivan de un concepto jurídico indeterminado consecuencias jurídicas más graves que las multas previstas en el artículo 206 bis de la LGT. Y todo ello con fundamento en una conducta del sujeto infractor que lesiona o pone en riesgo el bien jurídico protegido por la norma (Hacienda Pública).

Así pues, la previsibilidad del tipo infractor contenido en el artículo 206 bis de la LGT es sin duda –al menos desde una perspectiva normativa– mayor que el contemplado en los artículos 305 y ss. del Código Penal español. Ello es así porque, como se ha referido más atrás, el artículo 15 de la LGT formaría de algún modo parte del tipo del artículo 206 bis de la LGT con un cierto grado de concreción, probablemente mayor que el resultante de una doctrina jurisprudencial que, en esencia, puede variar con el tiempo y resultar hasta cierto punto imprevisible<sup>40</sup>.

En definitiva, no parece que pueda concluirse, en mi opinión, que el artículo 206 bis de la LGT contraviene el artículo 25 de la CE por una especial indeterminación en el tipo contraria de por sí al principio de legalidad en el ámbito sancionador y la certeza jurídica que resulta exigible la enunciación de toda conducta punible.

<sup>39</sup> Vid. STEDH de 25 de julio de 2013, *Khodorkovsky y Lebedev v. Rusia* (casos núm. 11082/06 y 13772/05). Concluye dicha sentencia en su apartado núm. 821 en relación con la vulneración alegada del artículo 7 del CEDH: «El Tribunal reconoce que el caso de los demandantes no tiene precedentes. Sin embargo, el Tribunal reitera que el artículo 7 de la Convención no es incompatible con la actividad judicial en su papel de creadora de Derecho y no proscribire la clarificación gradual de las reglas de la responsabilidad criminal a través de la interpretación caso a caso, siempre y cuando el resultado sea consistente con la esencia del delito y *pudo ser razonablemente previsto*. Los demandantes pueden haber sido víctimas de una nueva interpretación del concepto «evasión fiscal», pero está basado en una interpretación razonable de los artículos 198 y 199 [de la norma penal rusa] y es "consistente con la esencia del delito"» (cursivas mías).

<sup>40</sup> Sobre los cambios de la jurisprudencia en el ámbito de la elusión fiscal en los países de la *Common Law*, en los que los tribunales tienen un mayor protagonismo que en el resto de tradiciones jurídicas, *vid.* CHIRELSTEIN, M. A.: «Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance», *The Yale Law Journal*, vol. 77, 1968, págs. 440 y ss., así como LIKHOVSKI, A.: «The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication», *Cardozo Law Review*, vol. 25, 2004, págs. 953 y ss.; en la doctrina española *vid.* PÉREZ ROYO, F.: «La doctrina de los Lores sobre elusión fiscal (examen de casos recientes)», *Quincena Fiscal*, núm. 10/2005, así como RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la ley tributaria a examen*, cit., págs. 36-43. En realidad, la contraposición entre los países cuya tradición jurídica descansa más en el precedente judicial –y la labor de aplicación del Derecho es por tal motivo más creativa– y los que atienden más al Derecho codificado es más aparente que real: la misma imprevisibilidad se podría predicar, por un lado, de los países que no disponen de una cláusula general antielusiva escrita y, por otro lado, de los países que sí que disponen de tal cláusula especificada en su legislación, pues en ambos casos se tendrán que aplicar conceptos jurídicos indeterminados que relegan en el ámbito de los jueces y tribunales una cierta discrecionalidad. Y ello a pesar de que algunas cláusulas antielusivas, como la británica, resultan exhaustivas en su formulación precisamente para constreñir tal discrecionalidad judicial (*cf.* sobre la cláusula antielusiva británica FALCÓN Y TELLA, R.: «La nueva General Anti-Abuse Rule (GAAR) del Reino Unido (I): El caso Mayes y la ingeniería fiscal del legislador y (II): Las explicaciones del HMRC», *Quincena Fiscal*, núms. 15-17, 2013, así como MARTÍN LÓPEZ, J.: «La Norma General Antiabuso del Reino Unido», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 164, 2014, págs. 79-114).

Ahora bien, cabría acaso otra forma de abordar el análisis de constitucionalidad del artículo 206 bis de la LGT en la pugna de los dos principios citados (seguridad jurídica y Justicia en la imposición) que pretenden prevalecer el uno sobre el otro. Así, tratándose de principios jurídicos contrapuestos, y reconocidos al máximo nivel normativo —el constitucional— ¿cuál de ellos ha de prevalecer en su lucha por la primacía? Pues bien, es en el referido ámbito donde entraría en juego un metaprincipio jurídico que sirve para resolver este tipo de conflictos, cual es el principio o juicio de proporcionalidad<sup>41</sup>.

El principio de proporcionalidad constituye, de hecho, una sublimación en la aplicación de los derechos fundamentales y, de forma más genérica, en la ponderación de diferentes intereses jurídicos en conflicto, que tuvo entrada en la jurisprudencia constitucional española en los años 90 por clara inspiración germana<sup>42</sup>. Se basa en la idea de que los intereses constitucionales no están estrictamente jerarquizados sino que, en puridad, son mandatos de optimización y, por ello, son susceptibles de cumplirse en distinto grado. De modo que cuando se presenta un conflicto entre ellos debe definirse de algún modo cuál ha de prevalecer sobre el otro<sup>43</sup>. Como es fácilmente comprensible, en el caso que nos ocupa habría de debatirse si es o no proporcional el menoscabo en el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y en el principio de legalidad penal (art. 25 CE, que tiene como fundamento aquel) respecto de los operadores económicos a fin de cumplir debidamente los principios materiales que regulan la imposición (básicamente, principios de igualdad y capacidad económica) contenidos en el artículo 31 de la CE.

Es doctrina consolidada que el cumplimiento del principio de proporcionalidad requiere la verificación de un triple juicio: por un lado, habría que considerar un *juicio de idoneidad* que es-

<sup>41</sup> Sobre el principio de proporcionalidad *vid.*, entre nosotros, PERELLO DOMENECH, I.: «El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional», *Jueces para la democracia*, núm. 28, 1997, págs. 69-75; más recientemente, refiriéndose al Derecho mexicano pero con unas reflexiones generales igualmente válidas para nosotros, *vid.* SÁNCHEZ GIL, R.: *El principio de proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007. Con carácter general y desde una perspectiva de fundamentación y funcionamiento del principio, *vid.* la magnífica obra de BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 3.ª ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007; así como las obras de ALEXY, R.: «Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 66, septiembre-diciembre, 2002, págs. 13-64, y el mismo autor en «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 91, enero-abril, 2011, págs. 11-29.

<sup>42</sup> *Cfr.* SSTC 55/1996, 66/1995, 207/1996, 161/1997 y 136/1999, entre otras. Sobre la jurisprudencia constitucional en tales aspectos *vid.* ROCA TRÍAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.ª A.: «Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española», *Actas de la reunión de Tribunales constitucionales de Italia, Portugal y España*, Roma, octubre, 2013, págs. 12 y ss. (<http://www.tribunalconstitucional.es/es/actividades/Documents/XV%20Trilateral/PONENCIA.pdf>, consultado el 25 de julio de 2015).

<sup>43</sup> *Cfr.* ALEXY, R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, pág. 86 (traducción de Ernesto GARZÓN VALDÉS del original *Theorie der Grundrechte*, Shurkamp-Verlag, Frankfurt am Main, 1986), así como LOPERA MESA, G. P.: «Los derechos fundamentales como mandatos de optimización», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 27, 2004, págs. 211-243.

tudia la adecuación de la medida para la consecución del fin que se pretende, igualmente querido por la Constitución; en segundo lugar, habría que tomar en consideración un *juicio de necesidad* de la medida, esto es, si no hay otra medida menos gravosa que pudiera adoptarse; finalmente, si los dos juicios anteriores son superados, debe verificarse un *juicio de proporcionalidad en sentido estricto*, en el que se ponderen si aun siendo idónea la medida y no existiendo otra alternativa, las ventajas de su adopción para el fin perseguido superan o compensan los inconvenientes que se generan en el otro interés tutelado<sup>44</sup>.

Pues bien, aunque los primeros dos juicios (idoneidad y necesidad) por su concreción sirven para desenmascarar medidas que no superan el principio de proporcionalidad, el último de los juicios (proporcionalidad en sentido estricto) tiene unos perfiles más imprecisos y complejos<sup>45</sup>. En definitiva, el uso del principio de proporcionalidad para ponderar intereses jurídicos en conflicto no puede entenderse como un método absolutamente objetivable y que permite predecir con certeza los resultados del mismo. Por el contrario, dicho principio –y en particular el subprincipio de la proporcionalidad en sentido estricto– presupone asumir que esa ponderación última de intereses jurídicos será realizada por unos jueces con una formación adecuada –aunque también con una determinada ideología– y relegar en ellos la última palabra al respecto, como no puede ser de otro modo.

<sup>44</sup> Sobre los distintos juicios del principio de proporcionalidad *vid.* con más detalle BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, *op. cit.*, págs. 692-805, y ALEXY, R.: «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad», *cit.*, págs. 13-19. En el ámbito tributario, aun refiriéndose a la extrafiscalidad –que sería uno de los intereses jurídicos que pueden contraponerse a los principios de Justicia material contenidos en el art. 31.1 CE–, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 162 y ss., así como VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 18 y ss.

<sup>45</sup> ROCA TRÍAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.<sup>a</sup> A., *cit.*, pág. 16, han indicado al respecto que «[e]l test de proporcionalidad en sentido estricto mantiene en la práctica del Tribunal unos contornos borrosos y no es exagerado sugerir que, en la inmensa mayoría de los casos, es en el segundo paso (control de necesidad) en el que se ha determinado el resultado del control, de tal manera que el tercer momento sirve como verificación o argumento a mayor abundamiento»; *vid.* asimismo ALEXY, R.: «La fórmula del peso», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 13-42, traducción al castellano de Carlos BERNAL PULIDO, del texto original en alemán publicado como «Die Gewichtsformel», en Joachim JICKELI *et. al.* eds., *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenstein*, De Gruyter, Berlín, 2003, págs. 771-791; y también ALEXY, R.: «Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales», *cit.*, págs. 31 y ss.; MORESO, J. J.: «Alexy y la aritmética de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 69-83, así como CÁRDENAS GRACIA, J.: «Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 139, 2014, págs. 65-100; BERNAL PULIDO, C.: «Estructura y límites de la ponderación», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26, 2003, págs. 225-238, así como el mismo autor en «Los derechos fundamentales y la teoría de los principios. ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la Constitución española?», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 30, 2007, págs. 273-291, y en «La racionalidad de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 43-68.

Dicho lo anterior, en el ámbito que nos corresponde analizar en este trabajo, el juicio de proporcionalidad implicará que los jueces constitucionales den respuesta a la siguiente pregunta: ¿un tipo infractor que contiene un número significativo de conceptos jurídicos indeterminados y que pudiera causar algún quebranto en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE (y en el principio de legalidad contenido en el art. 25 CE) estaría justificado para permitir una adecuada exacción del tributo conforme al deber de contribuir que pesa sobre todos los obligados tributarios conforme al artículo 31.1 de la CE? O bien, en otras palabras y de forma más breve: ¿ciertas dosis de inseguridad jurídica en el ámbito sancionador estarían justificadas por el objetivo de la lucha contra la elusión fiscal?

Pues bien, para resolver las cuestiones anteriores y llevar a cabo el análisis constitucional que ahora se plantea deberíamos atender a los tres juicios que conforman el principio de proporcionalidad, antes referidos.

Así, en primer lugar, habría que determinar si la medida referida y que ahora se debate (sanción del art. 206 bis LGT) es *idónea* para evitar la elusión fiscal. Al respecto cabría decir que la medida sería idónea únicamente para combatir planificaciones fiscales reiteradas, pero no para atajar nuevos supuestos de planificación fiscal. Ello no obstante, lo que persigue la norma parece ser la pertinaz reiteración por parte de los contribuyentes de esquemas de elusión que han sido rechazados por la Administración tributaria. No obstante, es sabido que la oposición del aparato administrativo en un Estado de Derecho a la autoliquidación tributaria de un contribuyente no implica necesariamente la conformidad a Derecho de tal oposición, como se ha indicado más atrás, pues son los jueces y tribunales quienes tienen la última palabra en la interpretación de la norma (en este caso, los arts. 15 y 206 bis LGT).

Sin embargo, al menos para los supuestos más burdos y reiterados –y reconocidos por la jurisprudencia– de planificación fiscal agresiva parece lógico pensar que la existencia de una sombra de sanción sobre las mismas puede disuadir a determinados operadores de reiterar planificaciones fiscales desafiadas por la Administración, siendo así que al menos en tales términos podría entenderse superado el juicio de idoneidad que requiere el principio de proporcionalidad tantas veces aludido.

En segundo lugar, debería analizarse si la medida contenida en el artículo 206 bis de la LGT es *necesaria* en el sentido de que no existan otros medios para lograr el mismo fin con menor sacrificio del principio jurídico en liza (seguridad jurídica). Sobre ello cabría indicar que podrían aprobarse determinadas obligaciones de información para quienes utilicen esquemas contemplados como potencialmente elusivos y que, de hecho, en muchos casos han sido (o están siendo) desafiados por la Administración ante los tribunales, aunque ello no prejuzgue la conformidad a Derecho de la planificación utilizada<sup>46</sup>. En tales supuestos, se lograría un objetivo similar al pretendido por el artículo

<sup>46</sup> Cfr. sobre el particular OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, 2015, así como –refiriéndose a la normativa ya existente en diferentes países– PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *RCyT. CEF*, núm. 392, 2015, págs. 43-80.

206 bis de la LGT (disuadir del uso de determinadas estructuras jurídicas) toda vez que se constreñiría al obligado tributario a ponerse en evidencia ante la Administración tributaria con la probable consecuencia de provocar una comprobación tributaria. Si las obligaciones de desvelar los esquemas de planificación fiscal agresiva se acompañaran —como resultaría lógico— de sanciones en caso de incumplimiento de tal deber por parte de los contribuyentes, se tendría que en tal caso la sanción derivaría de una falta de colaboración exigida al obligado tributario para la correcta aplicación del sistema tributario en lugar de por una interpretación o aplicación posible de la norma tributaria.

Si a ello se une que la postura de la Administración (resuelta por la comisión consultiva prevista en el art. 159 LGT) puede ser posteriormente rechazada por los tribunales, se tiene que la incertidumbre que provocaría para los obligados tributarios el uso de referido criterio administrativo en cuanto a la aplicación de las normas tributarias puede suponer un mal no necesario, habida cuenta de las alternativas antes comentadas. Máxime cuando, como se ha referido más atrás, la intervención del aparato judicial puede conllevar una dilación considerable de una situación jurídica consolidada, sobre todo si se trata de cuantías que permitirían sucesivos recursos (esencialmente, el de casación ante el Tribunal Supremo) y prolongarían el periodo de incertidumbre para el contribuyente y, por ende, la posible lesión del principio de seguridad jurídica. En consecuencia con lo que acaba de indicarse, pudiera acaso pensarse que la infracción introducida por el artículo 206 bis de la LGT incumple el juicio de necesidad contemplado en el principio de proporcionalidad.

Por último, y aun cuando se admitiera que el antes citado juicio de necesidad resulta cumplido en relación con el artículo 206 bis de la LGT, convendría resolver si la medida es *proporcional en sentido estricto*. Esto es, si entendiéndose superados los juicios de idoneidad y necesidad la consecución de un principio (deber de contribuir sin mediar elusión tributaria) justifica el sacrificio en el otro (seguridad jurídica). Como se ha comentado antes, se trata de un salto en el vacío que habrá de realizar el juez o tribunal que haya de enjuiciar la causa, y habitualmente tal ponderación no estará exenta de condicionamientos ideológicos, de los cuales no pueden sustraerse los juzgadores. Pues bien, puestos en una tesitura tal de que los juicios de idoneidad y necesidad se entendieran cumplidos, probablemente me inclinaría a reconocer la preponderancia de la lucha contra la elusión fiscal sobre la seguridad jurídica de quien pretende conocer *a priori* todas las posibles consecuencias de sus actos; y ello pues los operadores deben asumir ciertas inseguridades en la interpretación de las normas como consustanciales con el Estado de Derecho y, por otro lado, existe un precepto (art. 15 LGT) con un tenor suficientemente determinado como para arrojar luz, junto con la jurisprudencia que lo interprete, sobre las consecuencias de planificaciones fiscales agresivas que puedan llevarse a cabo en nuestro país.

Ahora bien, las dudas sobre el cumplimiento del juicio de necesidad antes referidas apuntan, no obstante, a una cuestión que será analizada en el epígrafe 3 de este trabajo en relación con otras vías acaso más eficaces para resolver el mismo problema con menor lesión al principio de seguridad jurídica, como se verá.

A todo lo anterior habría que añadir dos reproches más que se han realizado al artículo 206 bis de la LGT:

Por un lado, se ha criticado el hecho de que se invierta la carga de la prueba cuando la Administración considera que existe «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»<sup>47</sup>. Desde mi punto de vista, la existencia de un elemento cualificado como la declaración de la comisión consultiva dotaría de contenido la inversión de la carga de la prueba que contempla el precepto, siendo así que habiendo desaparecido el *fumus boni iuris* de una operación por la presunción de anormalidad avalada por un examen previo del oportuno órgano administrativo, se justificaría tal inversión de la carga de la prueba. Ello es así porque, además, no se limita el derecho a la prueba hasta hacerlo desaparecer –lo cual pudiera constituir una infracción del art. 24 CE–, sino que se permite en todo caso al obligado tributario probar que se trata de una operación consistente desde un punto de vista jurídico, con lo que entiendo que no se altera principio esencial alguno del ordenamiento jurídico.

Adicionalmente cabría considerar si puede resultar contrario al principio de seguridad jurídica el hecho de que la publicación del informe de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT se haya producido con posterioridad a la realización de las operaciones debatidas (e incluso, después de haberse devengado ya el hecho imponible). En mi opinión tal crítica tampoco resulta justificada y, consecuentemente, no debe ser atendida. Ello es así porque siendo operaciones potencialmente discutibles y habiendo sido advertido del criterio administrativo por la publicidad del mismo, siempre le cabrá al obligado tributario declararlas conforme el criterio administrativo hecho público –de forma que se excluya cualquier posible sanción– o bien, como se ha indicado más atrás, perseverar en su empeño habida cuenta de su convencimiento –debidamente fundamentado y acreditable– de que se trata de una operación de planificación fiscal lícita. En otras palabras, y según lo ya referido, la declaración sobrevenida de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» respecto a una operación ya realizada por el contribuyente no necesariamente obliga a este a variar su autoliquidación si se encuentra convencido de la legalidad de la aplicación de la norma tributaria: podrá en todo caso probarse su conformidad a Derecho y, de este modo, detraerse del ámbito de la infracción comentada.

En cualquier modo, no parece que pueda tacharse el artículo 206 bis de la LGT de tener efectos retroactivos (en relación con una eventual retroactividad impropia o de grado medio), sobre

<sup>47</sup> Así, en respuesta al informe del CGPJ en el que se advertía un reproche sobre el particular, el órgano proponente había contestado: «El esquema dibujado en el anteproyecto está mimetizando, invirtiéndola, la exoneración de responsabilidad que se regula en el artículo 179 de la LGT para el supuesto de ajuste de la actuación del obligado tributario al criterio administrativo previamente sentado por la Administración, de forma que, en el supuesto que nos ocupa, la previa calificación como abusivo de un esquema negocial u operación (mediante la declaración expresa de que en el mismo concurren los presupuestos recogidos en el art. 15 LGT) y su reproducción posterior, en su propia operación o negocio, por un obligado tributario, con burla de su deber constitucional de contribuir, determinaría la sancionabilidad». El Dictamen 130/2015, de 9 de abril, del Consejo de Estado, ya referido, señala al respecto que «no puede afirmarse la pretendida inversión que se quiere hacer del artículo 179 de la LGT. Ante una conducta subjetivamente sancionable, demostrar el acuerdo con el criterio administrativo previamente sentado puede excluir la culpabilidad (a título de dolo o negligencia). Pero no cabe una inversión de esta regla, a efectos sancionadores: el desacuerdo con los criterios administrativos –repetidos, públicos y calificadores de una conducta o un tipo de operación como artificiosas–, no basta para que concurra un acto o conducta que cumpla con el tipo infractor y que pueda ser declarado culpable. Para tal declaración ha de ser probado el cumplimiento del tipo siguiéndose en todo caso los principios del procedimiento sancionador». Sobre tales cuestiones *vid.*, asimismo, ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *cit.*, pág. 304.

todo habida cuenta de la consustancial indeterminación que conlleva la aplicación de las normas jurídicas, como se ha puesto de manifiesto reiteradamente en este trabajo.

### 2.3. RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES SOCIALES RESPECTO DE LAS INFRACCIONES COMETIDAS POR LA SOCIEDAD QUE ADMINIST- TRAN DE HECHO O DE DERECHO

Una cuestión relevante a la hora de determinar responsabilidades tributarias por las operaciones de elusión fiscal que podrían resultar sancionadas por el nuevo artículo 206 bis de la LGT es en qué medida deberían responder los administradores de hecho o de Derecho de las sociedades que hayan sido multadas por haber cometido la infracción estudiada.

A diferencia de lo que ocurre en el Derecho penal, en el Derecho tributario no existe un precepto que atribuya la responsabilidad por la infracción cometida a los administradores de hecho o de Derecho, de modo que tales sujetos no pueden ser considerados como autores de la infracción del artículo 206 bis de la LGT<sup>48</sup>. Ello no obstante, en el ámbito del Derecho tributario se han concebido otras responsabilidades para tales sujetos por las infracciones cometidas por las sociedades que administran.

Al respecto, es preciso recordar que el artículo 43.1 de la LGT recoge:

«Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

Como es sabido, el artículo 42.1 a) de la LGT se refiere a los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en casos de haber causado o colaborado en una infracción tributaria. Sin embargo, como ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, dicho artículo se aplicará únicamente cuando

---

<sup>48</sup> Así, el artículo 31 de nuestro Código Penal recoge: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

existan evidencias suficientes de la colaboración activa en la conducta infractora, siendo así que en el resto de los casos se aplicará la responsabilidad subsidiaria del precepto antes transcrito<sup>49</sup>.

De lo dispuesto en el artículo 43.1 a) de la LGT es preciso destacar que tal supuesto de responsabilidad se aplica en casos de negligencia por parte del administrador –o de los administradores– cuando se hayan consentido estrategias de planificación fiscal agresiva en contraposición con lo dispuesto en el artículo 206 bis de la LGT, esto es, en el supuesto de que ya exista doctrina administrativa al respecto en relación con casos similares contraria a la aplicación de ciertos esquemas de elusión tributaria.

Pues bien, habida cuenta de todo lo indicado anteriormente respecto de las incorrecciones en la definición del tipo del artículo 206 bis de la LGT, lo cierto es que la inseguridad que puede crearse para los administradores sociales será máxima. Ello, por un lado, habida cuenta de la normativa mercantil que cada vez acota más la obligación de tener presentes los riesgos fiscales de la sociedad, siendo así que será muy difícil alegar el desconocimiento de tales riesgos fiscales<sup>50</sup>; y,

<sup>49</sup> Ello no obstante *vid.* SSTs de 8 de noviembre de 2010 (sala de lo contencioso, sección 2.ª, recurso de casación núm. 4941/2007); de 18 de febrero de 2013 (sala de lo contencioso, sección 2.ª, recurso de casación núm. 4613/2010); y de 2 de febrero de 2015 (sala de lo contencioso, sección 2.ª, recurso de casación núm. 705/2013) que reconocen en el ámbito de la LGT/1963 la colaboración activa del administrador de hecho incluso a título de mera negligencia. *Vid.* asimismo la SAN de 27 de enero de 2014 (sala de lo contencioso, sección 7.ª, recurso núm. 170/2012) en el ámbito de la actual LGT. Sobre el particular puede consultarse, por todos, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley general tributaria*, 2.ª ed., Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010. Puede consultarse asimismo HERRERA MOLINA, P. M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista técnica tributaria* núm. 57, 2002, págs. 69-106; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores por participación en ilícitos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Gaceta fiscal*, núm. 230, 2004, págs. 17-26; GARCÍA NOVOA, C.: «Notas sobre la responsabilidad tributaria del Administrador de hecho», en VILLAR EZCURRA, M.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (coords.): *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 653-678; MARTÍNEZ MICÓ, J. G.: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Estudios de derecho judicial*, núm. 156, 2009 (Ejemplar dedicado a: V Congreso tributario: Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad), págs. 349-364; RUIZ ALMENDRAL, V.: «Los administradores de sociedades como responsables tributarios», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010 (Tomo I), págs. 1.045-1.076.

<sup>50</sup> Así la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo recoge en su artículo 529 ter.1 la facultad indelegable del consejo de administración de las sociedades cotizadas de «determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales» (apdo. b), o de «aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal» (apdo. f); por su parte, el artículo 529 quaterdecies.4 de dicha ley encarga a la comisión de auditoría en todo caso «Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, incluidos los fiscales» (apdo. b), e informar al consejo de administración sobre «la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales», así como sobre «las operaciones con partes vinculadas» (apdo. g); y por último, el artículo 540.4 de la ley referida, obliga que el informe anual de gobierno corporativo sobre

por otro lado, porque pueden racionalmente asumirse determinadas planificaciones fiscales agresivas que hayan sido tachadas de ilícitas por parte de la Administración tributaria, en el convencimiento de que puede defenderse ante los jueces y tribunales que tales conductas no entran en el ámbito del artículo 15 de la LGT, o bien que no existe *igualdad sustancial* con otras conductas entendidas como elusivas por la Administración.

Y dado que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho o de Derecho puede ser significativa (no solo las sanciones que pudieran imponerse de acuerdo con el art. 206 bis de la LGT sino también la deuda tributaria levantada por la Administración tributaria a raíz de la aplicación del art. 15 LGT), la cuestión no es en absoluto baladí y debería hacer reflexionar a más de un consejero delegado.

#### 2.4. RESPONSABILIDAD DE ASESORES FISCALES RESPECTO DE LOS ESQUEMAS DE ELUSIÓN QUE HAYAN DISEÑADO

Otra cuestión sin duda de gran interés es la responsabilidad que podría afectar a los asesores fiscales en cuanto que artífices en última instancia de las estructuras de elusión fiscal que aplicarán posteriormente sus clientes.

De hecho, algunos países como Australia o Nueva Zelanda imponen también sanciones a los asesores fiscales que «comercialicen» sus esquemas de elusión fiscal<sup>51</sup>.

En nuestro Derecho, el artículo 181 de la LGT recoge que serán sujetos infractores quienes «realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes». Sin embargo, según los artículos 191 a 195 de la LGT la infracción consiste en «dejar de ingresar» los tributos debidos, o «incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones

---

«Operaciones vinculadas de la sociedad con sus accionistas y sus administradores y cargos directivos y operaciones intragrupo» (apdo. d), así como sobre «Sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal» (apdo. e). Sobre tales cuestiones *vid.* GASCÓN CATALÁN, J.: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documento de Trabajo del IEF*, núm. 19/2014.

<sup>51</sup> *Cfr.* así, los artículos 290-50 a 290-65 de la australiana *Taxation Administration Act* de 1953 contempla sanciones que serían la mayor cuantía de las siguientes: o bien 5.000 unidades de pena (para personas físicas) o 25.000 unidades de pena (para sociedades) –según el art. 4AA de la *Crimes Act* 1914, tal unidad de pena se correspondería a 180 dólares australianos–, o el doble de los honorarios exigidos al cliente por asesorarle sobre el esquema elusorio, si bien existen algunas exoneraciones de pena cuando los asesores fiscales provean a sus clientes de asesoramiento «independiente y objetivo». Sobre resoluciones judiciales recientes refiriéndose a ello *vid.* JOSEPH, A.: «Casenote – Federal Court Decision on Imposition of Penalties on Promoters of Tax Schemes», *Asia-Pacific Tax Bulletin September/October* 2014, págs. 328-330. Del mismo modo, el artículo 141EB de la neozelandesa *Tax Administration Act* de 1994 castiga a los asesores fiscales que promuevan (*promoters*) esquemas de elusión fiscal (ofertándolos, vendiéndolos, emitiéndolos, etc.) a 10 o más personas, en cuyo caso la sanción es precisamente la cantidad eludida por el cliente al Fisco, estableciéndose además un régimen de responsabilidad solidaria o subsidiaria, según los casos, en relación con la multa si se ha realizado el asesoramiento junto con otros *promoters*.

o documentos necesarios», o bien «obtener indebidamente devoluciones» (o «solicitar indebidamente devoluciones») tributarias, o, en fin, «determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir».

Por otro lado, la infracción prevista en el artículo 206 bis de la LGT sería el «incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley». En definitiva, las infracciones referidas se imponen por incumplir las obligaciones tributarias que el ordenamiento impone a una determinada persona. Por ello resulta lógico pensar que no puede ser sujeto infractor (por inidoneidad) quien no puede incumplir obligaciones tributarias que de hecho no le impone el ordenamiento jurídico<sup>52</sup>. En tal caso, solo cabría la posibilidad de colaborar con la comisión de la infracción. Esto es, y expresado en términos de Derecho penal, cabría participación pero no autoría. Y lo cierto es que nuestro Derecho tributario, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho penal, no sanciona autónomamente la participación sino en la forma que comentamos a continuación.

Continuando tal línea argumental, es preciso indicar que el ordenamiento tributario recoge el instituto de la responsabilidad tributaria como una suerte de sanción de garantía<sup>53</sup>. Así, se reconoce un supuesto de responsabilidad solidaria en el ya citado artículo 42.1 a) de la LGT, para quienes «sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria», en cuyo caso la responsabilidad «también se extenderá a la sanción» que corresponda.

MARTÍN DÉGANO ha realizado un adecuado paralelismo con el Derecho penal al indicar que «la figura del *causante* se corresponderá, además de con la del autor, con la del inductor, y la del *colaborador* con las de los cooperadores necesarios o la de los cómplices» (cursivas en el texto original), mientras que no se incluiría en el ámbito del citado artículo 42.1 a) de la LGT el encubrimiento por entenderse referido tal supuesto «para una participación previa al momento inicial de la comisión de la infracción, pero no a lo largo de todo el periodo de prescripción», y siendo así que en este último caso no habría participación *activa* en la comisión de la infracción<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Cfr. en el mismo sentido CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) *et al.*, *Derecho y Práctica Tributaria*, Wolter Kluwer, Valencia, 2013, págs. 136-138. Ello no obstante, cuando el asesor fiscal actúe como representante del obligado tributario sí podría ser infractor con las consecuencias derivadas de los artículos 178 y siguientes, máxime cuando haya actuado sin dar cumplida cuenta a su cliente de los actos realizados o cuando le sea imputable una infracción por negligencia (vid. *in extenso* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 260 y ss.). En cuanto a la actuación del asesor fiscal como mero presentador de las autoliquidaciones por vía telemática por cuenta de terceros, si bien la contestación a la Consulta de la DGT de 18 de enero de 2005 (núm. V0044/2005) indica que podría incurrirse en un supuesto de responsabilidad tributaria de los artículos 42 y 43 de la LGT, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) *et al.*, *Derecho y Práctica Tributaria*, cit., pág. 138, entienden con razón que por el mero hecho de presentar la autoliquidación no se incurre en responsabilidad tributaria si no se prueba una mayor actividad tendente a una colaboración activa con la infracción.

<sup>53</sup> En expresión acuñada por CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1973, pág. 39.

<sup>54</sup> Cfr. MARTÍN DÉGANO, I.: «La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 1, 2001, pág. 26. Aunque las opiniones del autor se

En definitiva, habida cuenta de que en la mayoría de los casos de fraude a la ley tributaria –por no decir en todos– las estructuras de elusión se diseñan por equipos de asesores fiscales, ya sea *ad hoc* o bien definiendo las operaciones en abstracto que luego comercializan adaptándolas a las circunstancias de cada cliente, no parece adecuado entender que no exista una «colaboración» en la puesta en marcha de los esquemas elusorios y aún menos que dicha participación no sea «activa». De hecho, cabrían varias formas de colaboración: participación en infracción cometida por omisión (dejar de ingresar) o, por ejemplo, participación concatenada de varios asesores fiscales que conforman un equipo o bien porque un asesor fiscal encarga a otro una particular configuración de la operación compleja que se pretende llevar a cabo<sup>55</sup>.

Por otro lado, si existiera colaboración activa por parte del asesor fiscal en cuanto al diseño de un esquema de elusión tributaria y tal estructura finalmente no llega a declararse en el modo aconsejado por decisión en última instancia del contribuyente, lógicamente no puede derivarse al asesor fiscal responsabilidad del artículo 42.1 a) de la LGT toda vez que la misma tiene una naturaleza accesoría.

Ahora bien, cuando un asesor fiscal preste sus servicios en relación con una concreta operación a un contribuyente que luego sea condenado por una infracción del artículo 206 bis de la LGT, relacionada con la elusión tributaria respecto a esa misma operación, ¿responderá en todo caso tal asesor fiscal a tenor de lo dispuesto en el referido artículo 42.1 a) de la LGT? Debe entenderse que ello no necesariamente tiene que ser así: en la medida en que el asesor fiscal se haya limitado a proponer a su cliente una serie de alternativas de tributación, advirtiéndole del mayor o menor riesgo fiscal de cada una así como de las consecuencias tributarias específicas que pueden derivarse en los distintos supuestos considerados, y dejando en última instancia a la decisión del contribuyente la forma de declarar la operación, no cabe entender que el citado asesor haya ido más allá de su cometido: proporcionar conocimientos especializados a un cliente<sup>56</sup>. Se tratará en definitiva de una cuestión probatoria, siendo así que la presentación por parte del asesor fiscal de prueba fehaciente del asesoramiento realizado en un sentido neutro o expositivo le excluiría de la aplicación del supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 42.1 a) de la LGT. Ahora bien, si una vez decidido el cliente en seguir una estructura compleja que finalmente resulte en el fraude a la ley tributaria contemplado en el artículo 15 de la LGT, en las condiciones aconsejadas por el asesor fiscal, este le sigue prestando asesoramiento en cuanto a la materializa-

---

vierten respecto del artículo 38.1 de la LGT/1963, las mismas son extrapolables al actual artículo 42.1 a) de la LGT. En relación con la figura del *inductor* no existe consenso doctrinal sobre su inclusión en el ámbito de la responsabilidad solidaria antes referida o no (*cf.* refiriéndose a las diferentes posiciones doctrinales MARTÍN DÉGANO, I., *op. cit. loc. cit.*). Comentando el precepto actual (y particularmente el requisito de colaborar «activamente» en la realización de la infracción *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) *et al.*, *Derecho y Práctica Tributaria*, cit., pág. 135, y en términos similares a los indicados, *vid.* sobre el particular, igualmente, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: «El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable», EDERSA, Madrid, 2003; ÁLVAREZ AMÉZAGA, B.: «Algunas consideraciones en relación con la responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Fórum fiscal de Álava*, mes 9, 2007, págs. 25-36, así como ROMERO PLAZA, C.: «La responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100, 2013, págs. 97-115.

<sup>55</sup> MARTÍN DÉGANO, I., *op. cit.*, pág. 13.

<sup>56</sup> En el mismo sentido *vid.* MARTÍN DÉGANO, I., *op. cit.*, pág. 10.

ción de las operaciones necesarias para lograr la menor tributación pretendida en contravención de la normativa tributaria (art. 15 LGT citado), podría derivarse la responsabilidad solidaria al asesor fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 a) de la LGT. Tal responsabilidad alcanzará no solo a la deuda tributaria levantada, sino también a las sanciones que correspondan<sup>57</sup>.

Ahora bien, si una vez asesorado al cliente se tiene noticia de que el mismo ha seguido la planificación fiscal más agresiva de entre las posibles, la cual podría llevar a la recalificación de las operaciones a tenor del artículo 15 de la LGT –y, eventualmente, a una infracción del art. 206 bis LGT–, no puede declararse la responsabilidad solidaria del asesor fiscal por el mero hecho de saber la actuación de su cliente y no denunciarlo, dado que en la actualidad no existe una obligación a informar a la Administración tributaria de una duda razonable en cuanto a la licitud de una estructura de planificación fiscal utilizada por un cliente, lo cual pudiera resultar además contrario al secreto profesional. Otra cuestión es si se desatiende un requerimiento de información individualizado (art. 93.5 LGT), en cuyo caso corresponderán, en su caso, las sanciones previstas en el artículo 203 de la LGT.

Por supuesto, todo lo anterior debe ponerse en relación con la responsabilidad tributaria del asesor fiscal, sin perjuicio de otro tipo de responsabilidades que quepan en el ámbito penal y en el ámbito civil, lo cual excede del objeto de este trabajo<sup>58</sup>.

### **3. EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 DE LA LGT EN EL ÁMBITO SANCIONADOR: ¿AMPLIACIÓN NO PRETENDIDA DE LA PUNIBILIDAD DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA?**

Después de todo lo indicado en epígrafes anteriores, cabría ahora preguntarse si la modificación que se produjo del artículo 15 de la LGT en la última reforma de dicha ley, en la que se ha eliminado la prohibición de sancionar las conductas fiscales respecto de las que se declare «conflicto en aplicación de la norma tributaria», tiene únicamente efectos en relación con el artículo 206 bis de la LGT o bien se ha introducido por esa vía una posibilidad general de sanción de las conductas de elusión tributaria respecto de las cuales el artículo 206 bis de la LGT es solo un botón de muestra.

En definitiva, podría preguntarse si cabe sancionar el menor ingreso de tributos (o la obtención de mayores devoluciones tributarias, la mera solicitud de devoluciones o beneficios tributarios

<sup>57</sup> ROMERO PLAZA, C.: «La responsabilidad tributaria del asesor fiscal», cit., págs. 114, refiriéndose al artículo 182.1 de la LGT entiende que el asesor fiscal no solo responde por las sanciones derivadas del impago de la deuda debida sino también respecto del incumplimiento de obligaciones formales.

<sup>58</sup> Así, la STS de 19 de mayo de 2010 (sala de lo civil, sección 1.ª, recurso de casación núm. 892/2006) estableció una responsabilidad del asesor fiscal en el 70% de las sanciones impuestas a su cliente por un deficiente asesoramiento. *Vid.* sobre el particular ADAME MARTÍNEZ, F.: «Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100, 2013, págs. 55-96 (en particular págs. 67-73).

o, en fin, la acreditación de partidas positivas o negativas que puedan compensarse o deducirse en declaraciones futuras), siguiendo esquemas jurídicos o interpretaciones cuyas consecuencias tributarias son posteriormente rectificadas por la Administración por «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», aun cuando no se den todos los elementos del tipo del artículo 206 bis de la LGT como, por ejemplo, no existir en el momento de presentar la autoliquidación criterio público alguno de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT. En tales supuestos la duda que se plantea es si, aunque no sea sancionable tal conducta por el artículo 206 bis de la LGT, podría serlo por los artículos 191 a 195 de la LGT.

Por un lado, cabe pensar que la modificación del artículo 15 de la LGT excluyendo la prohibición de sancionar por tal instituto podría conllevar, por este mero hecho, la posibilidad de hacerlo a través del tipo infractor de entre los previstos en la LGT con el que más se identificara la conducta elusiva (dejar de ingresar: art. 191 LGT; obtener devoluciones tributarias: artículo 193 LGT; solicitar devoluciones: art. 194 LGT, etc.). Ello es así porque la elusión fiscal consiste precisamente en un quebranto potencial o real en los derechos de recaudación de la Hacienda Pública que, de conllevar al menos un elemento de culpabilidad (esto es, no cabiendo causas de exoneración de la responsabilidad previstas en el art. 179 LGT), sería sancionable como el resto de conductas lesivas para el mismo bien jurídico<sup>59</sup>. En consecuencia, de seguirse tal postura, la exoneración de responsabilidad por interpretación razonable de la norma tributaria constituiría un elemento clave para determinar la posibilidad de sancionar la conducta de planificación fiscal, y se convertiría en parámetro de punibilidad: solo las planificaciones groseramente forzadas y contrarias al espíritu de la norma fiscal aplicada podrían sancionarse, como infracciones leves por inexistencia de ocultación, por los artículos 191 y 193 a 195 de la LGT.

En consecuencia, y aunque las sanciones pecuniarias serían prácticamente las mismas, en tales casos no cabría la imposición de sanciones no pecuniarias del artículo 186 de la LGT (pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado), que sí podrían imponerse en el caso de infracciones del artículo 206 bis de la LGT por su calificación *ex lege* como infracciones graves.

En definitiva, de seguirse tal teoría sobre los efectos de la modificación del artículo 15 de la LGT, habría que considerar dos tipos de infracciones:

- Por un lado, los **tipos genéricos** previstos en los artículos 191 y siguientes de la LGT, en los que cabría castigar como infracciones leves (al no existir ocultación),

<sup>59</sup> Así, PALAO TABOADA («La punibilidad del fraude de ley», cit., pág. 20) ha escrito refiriéndose al texto en vigor antes de la última reforma: «como ya habíamos afirmado en otra ocasión "ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto a efectos tributarios como fraude a la ley excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal". En rigor, por lo que respecta a la infracción administrativa, habría que rectificar la frase anterior y donde dice "excluye" habría que decir "debería excluir", porque está claro que en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15 de la LGT la calificación como "conflicto" impide terminantemente la imposición de sanciones administrativas».

y por ello sin imposición de sanciones accesorias no pecuniarias, determinadas conductas elusivas cuando aun sin haberse declarado por la Administración, en relación con operaciones similares, «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», sin embargo se entendiera que por una flagrante y temeraria vulneración del espíritu de la legislación fiscal aplicada no cabría alegar interpretación razonable alguna.

- Por otro lado, un **tipo específico** y agravado para la elusión fiscal para aquellos supuestos en que el contribuyente utilizara esquemas ya declarados por la Administración como «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en cuyo caso la infracción sería calificada de grave y, por tanto, cabría la imposición de sanciones accesorias no pecuniarias, resultando además más complicado probar una interpretación razonable de la legislación fiscal como causa exculpatoria de la responsabilidad, precisamente por haberse declarado por la Administración tributaria incompatibles con la norma fiscal.

Por otro lado, el tenor del artículo 206 bis de la LGT podría considerarse ambiguo. Así, tal precepto fija como tipo infractor en su apartado primero «el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones (...); seguidamente, en el apartado 2.º del mismo precepto se señala que «[e]l incumplimiento a que se refiere el apartado anterior *constituirá infracción tributaria exclusivamente* cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación» (cursivas mías); y finalmente, en el apartado 5.º del artículo 206 bis de la LGT comentado se recoge que «[l]as infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley». Ello pudiera entenderse en el sentido de que solo se ha querido sancionar la elusión fiscal en los supuestos contemplados en el artículo 206 bis de la LGT (con los requisitos ya examinados), pero también permitiría entender lo contrario, esto es, que el precepto referido contempla un tipo específico que resulta *incompatible* con la sanción prevista en los artículos 191 y siguientes de la LGT, lo cual conlleva de hecho la posibilidad de sancionar por estos últimos preceptos y no por el artículo 206 bis de la LGT en casos de elusión.

No obstante lo anterior, parece que los antecedentes legislativos de la modificación producida no inducen a pensar en una voluntad de sancionar más que las conductas elusivas previstas en el artículo 206 bis de la LGT. Así, en el *iter* legislativo que llevó finalmente a aprobar el mencionado precepto nunca pareció concebirse más sanción que la prevista para los casos en que el contribuyente fuera en contra de la doctrina administrativa<sup>60</sup>. Y siendo claro que los antecedentes

<sup>60</sup> Así pues, en el anteproyecto de LGT de 2003 se recogía en el artículo 15, párrafo 3.º *in fine* que no se impondrían sanciones «... sin perjuicio de la sanción que proceda, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley». Y por su parte el precepto aludido consideraba como infracción tributaria muy

legislativos constituyen un criterio exegético de las normas por mor del artículo 3.1 del CC, bien pudiera alegarse que tal circunstancia determina que el artículo 206 bis de la LGT sea considerado como la única posibilidad de sancionar el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»<sup>61</sup>.

Pues bien, habida cuenta de los antecedentes legislativos del nuevo artículo 206 bis de la LGT, parece claro que en la actualidad el levantamiento de deuda por motivo de declaración de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» solo puede sancionarse en las condiciones ya comentadas, esto es, cuando el contribuyente declare o autoliquide en contra del criterio fijado por la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT.

#### 4. VÍAS ALTERNATIVAS Y MÁS EFICACES PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DE LA ELUSIÓN FISCAL

Hasta ahora, se han puesto de manifiesto dos técnicas jurídicas de que dispone el sistema tributario español para combatir la elusión fiscal: por un lado, la recalificación de operaciones

---

grave: «Eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar las bases o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley siempre que: a) La Administración hubiera declarado el abuso en la aplicación de la norma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 159 de esta ley, y b) Las circunstancias del caso concreto pusieran de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio». Tal redacción no llegó a formar parte siquiera del proyecto de ley por las críticas vertidas por el Consejo de Estado y por algunos sectores de la doctrina científica. Por su parte, el anteproyecto de ley de la última reforma de la LGT remitido para información pública el 23 de junio de 2014 retomó la idea defendida por la Administración hace más de una década, recogiendo nuevamente al final del artículo 15 de la LGT y después de indicar que –con carácter general– no se impondrán sanciones en casos de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», lo siguiente: «No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conформado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración. A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley. A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten». Ante las críticas vertidas por el CGPJ y el Consejo de Estado, ya referidas más atrás, que tenían que ver sobre todo con la infracción del principio de tipicidad y *lex certa*, se modificó en el proyecto de ley presentado a Cortes la redacción del artículo 15 de la LGT (en la que únicamente se eliminó la imposibilidad de sancionar las operaciones respecto de las que existiera declaración de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria») y, por otra parte, se incluyó en el mismo una nueva infracción (el actual art. 206 bis LGT).

<sup>61</sup> Vid. con carácter general RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, J.: «El criterio histórico en la interpretación jurídica», *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1, 2013, págs. 599-632. En el concreto ámbito tributario vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997; CHECA GONZÁLEZ, C.: *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1998; BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M.: «La interpretación de las normas tributarias (y II)», *Fórum Fiscal de Álava*, mes 4, 2006, págs. 31-44.

elusivas de acuerdo con el artículo 15 de la LGT; por otro lado y desde hace poco –lo cual constituye propiamente el objeto de este trabajo–, la sanción con multa pecuniaria y sanciones accesorias de determinadas conductas elusivas por medio del artículo 206 bis de la LGT.

Sin embargo, todo parece indicar que tales técnicas, aun siendo eficaces –más la primera que la segunda, como se ha puesto de manifiesto más atrás– no son suficientes o, por mejor decir, no son todo lo eficientes que podría esperarse. Ello es así, básicamente, por varias razones:

Primeramente porque existe una idea común en relación con las conductas elusorias, que impregna la configuración de los instrumentos de lucha contra las mismas, cual es que no existe ocultación de los esquemas configurados para reducir la carga fiscal y que, por esta misma razón, tales conductas no pueden merecer más reproche por parte de la Administración tributaria que la recalificación de las operaciones gravadas a fin de que se ingrese una mayor cantidad de impuestos. Sin embargo, referida falta de ocultación no es más que una falacia en el actual sistema de gestión tributaria: habida cuenta de que en la inmensa mayoría de impuestos –y, esencialmente, en aquellos en los que más posibilidades de planificación existen– el propio contribuyente es quien aplica la norma (declarando y liquidando), a la Administración solo le queda un papel pasivo y de control respecto de las autoliquidaciones presentadas. Consecuentemente, para la Administración tributaria le resultarán *de facto* ocultas multitud de operaciones que, aun habiendo sido declaradas por el contribuyente, no resultan finalmente comprobadas. Y dado que el número de autoliquidaciones que se comprueban constituyen un porcentaje ínfimo de las presentadas, gran parte de las operaciones elusivas de los contribuyentes permanecen en la oscuridad.

Relacionado con lo anterior, y en segundo lugar, no parece que sea estrictamente cierta otra idea común relacionada con la elusión fiscal, cual es la ausencia de mala fe por parte de los contribuyentes que adoptan determinados esquemas de planificación fiscal agresiva. Ello es así porque habida cuenta de la baja probabilidad de ser inspeccionados y, por otro lado, de las consecuencias jurídicas que conlleva la recalificación de las operaciones por el procedimiento de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (aumento de la tributación conforme a las operaciones usuales e intereses de demora, pero sin sanciones en la mayoría de los casos), la apuesta por una interpretación forzada de la norma, aun conociendo que ello puede resultar indebido, es ciertamente rentable. Dicho en otras palabras: aun cuando la interpretación y aplicación de las normas tributarias es una labor controvertida y que en absoluto puede considerarse automática, y siendo así que debe protegerse la libertad de los contribuyentes para planificar sus actividades en la forma en que les resulte más rentable desde una perspectiva fiscal, existen determinados esquemas elusorios que suponen una reducción fiscal de tal calibre frente a lo que de otro modo debería pagarse a la Hacienda Pública que difícilmente puede pensarse que constituye una economía de opción irreprochable. Si, ello no obstante, se utiliza referido esquema usando argucias legales con el objeto de conseguir una reducción significativa de la factura fiscal, aun conociendo que si la Administración tributaria le investiga corregirá con toda probabilidad tal declaración, existe una voluntad de aminorar los tributos debidos que ciertamente se encuentra en el límite de la licitud, actitud que por faltar la buena fe no merece, en mi opinión, la protección del ordenamiento por mucho que se invoque el principio de seguridad jurídica. Así, la seguridad jurídica como reflejo

del *fair play* que debe existir entre Administración y contribuyentes solo debería invocarse por el contribuyente cuando el mismo haya cumplido de buena fe sus obligaciones tributarias, pero no en supuestos en que ha forzado la aplicación de la norma, ateniéndose a su literalidad y desatendiendo su espíritu, con el fin interesado de reducir notablemente su tributación pervirtiendo de este modo los principios de Justicia tributaria que rigen la imposición, actitud que se encuentra muy cercana a las actividades declaradas como infracciones en los artículos 191 de la LGT y en las que difícilmente se podría negar una *intención cuasidefraudatoria*.

Pero, en tercer lugar y sobre todo, la falta de eficacia de las medidas existentes de lucha contra la elusión fiscal (arts. 15 y 206 bis LGT) tiene que ver esencialmente con su carácter de instrumentos jurídicos *a posteriori*, esto es, aplicables cuando se ha producido ya el esquema que pretende evitarse, de forma que la Administración tributaria dispone de acciones correctivas pero no preventivas.

Sin embargo, existe otra vía para luchar contra la elusión tributaria acaso más efectiva que la nueva infracción del artículo 206 bis de la LGT, cual es imponer la obligación –bajo amenaza de sanción– de comunicar a la Administración las operaciones que supongan un planificación fiscal agresiva. Tal tipo de mecanismos se llevan utilizando hace ya años en algunos países de nuestro entorno, al aparecer con buenos resultados, y son los países anglosajones –con alguna excepción, como se verá– los que han optado decididamente por esta vía<sup>62</sup>.

Debe reconocerse que *Estados Unidos* ha sido el país más activo en este campo, siendo así que desde los años 70 ha aprobado distintas medidas para luchar contra los refugios fiscales (*tax shelter*), concepto próximo a lo que ahora entendemos como planificación fiscal agresiva pero que también puede incluir fraude fiscal, utilizados por personas físicas acaudaladas –que fueron el primer objetivo de la Administración fiscal estadounidense por detectarse en dicho ámbito los primeros abusos– y que luego se extendieron a las planificaciones fiscales agresivas de las sociedades<sup>63</sup>. En la actualidad, los reglamentos (*regulations*) del Tesoro de los Estados Unidos, conte-

<sup>62</sup> Vid. sobre el particular PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», cit.

<sup>63</sup> Actualmente reguladas en los artículos 6011, 6111 y 6112 del *Internal Revenue Code*. Tal inquietud parte desde, al menos, la *Tax Reform Act* de 1969, en la que el Congreso de los Estados Unidos legisló aumentando los gravámenes de determinados instrumentos que servían a las personas físicas para reducir o diferir el pago de impuesto, línea que fue continuada por la *Tax Reform Act* de 1976 y la *Revenue Act* de 1978. La *Economic Recovery Tax Act* de 1981 y la *Tax Equity and Fiscal Responsibility Act* of 1982 establecieron multas a determinadas operaciones de planificación fiscal agresiva en gran parte dirigidas a los organizadores de las mismas. Fue la *Deficit Reduction Act* de 1984 la que obligó a registrar bajo amenaza de sanción las planificaciones fiscales agresivas en el *Internal Revenue Services (IRS)*, siendo así que se compelió a los organizadores de tales planificaciones a mantener una lista de inversores en tales instrumentos financieros de dudosa licitud (*potentially abusive tax shelters*). Por su parte, la *Tax Reform Act* de 1986 fue considerada como la reforma legislativa que ponía la puntilla a las operaciones de elusión fiscal de personas físicas, con una serie de medidas que reducían notoriamente el margen de planificación fiscal. Por su parte, la *Taxpayer Relief Act* de 1997 extendió las obligaciones de información a la Administración tributaria de esquemas de planificación agresiva también a las sociedades por medio del artículo 6661(d) del *Internal Revenue Code*, considerándose refugio fiscal (*tax shelter*) determinadas estructuras cuando exista en ellas una

nidas en el título 26 del *Code of Federal Regulations (CFR)*, establecen una serie de obligaciones de información para contribuyentes y promotores en relación con determinadas transacciones tendientes a la elusión fiscal (*Disclosure of Reportable Transactions*)<sup>64</sup>.

Por su parte, *Reino Unido* cada vez más involucrado en la lucha contra la elusión tributaria esencialmente a partir de la sentencia *Ramsay*<sup>65</sup>, siguió los pasos de los Estados Unidos y aprobó por el *Finance Act* de 2004 un régimen de revelación a la Administración tributaria de determinados esquemas tendientes a la elusión fiscal (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes* o *DOTAS*)<sup>66</sup>. Se definía así la política fiscal de Gran Bretaña en relación con la lucha contra la elusión fiscal por el gobierno Laborista de Tony Blair, rechazando la aprobación de una norma general anti-elusiva escrita (que, no obstante, se aprobaría años después en el 2013) y dirigiendo los esfuerzos a frustrar desde el inicio los esfuerzos de aquellos que trabajan para construir esquemas tendientes a la elusión fiscal<sup>67</sup>.

---

significativa finalidad de elusión o fraude fiscal, se ofrezca en condiciones de confidencialidad –esto es, prohibiendo a su destinatario revelar la estructura a fin de poderla vender a más potenciales clientes– y cuando los honorarios del promotor de tales estructuras excedan los 100.000 dólares. Posteriormente hubo un desarrollo de tales reglas de información (*Temporary Regulations on Tax Shelter Disclosure, March 2000*) y una modificación importante por la *American Jobs Creation Act* de 2004. Para más detalle sobre la historia de la lucha contra la elusión fiscal a través de instrumentos de planificación fiscal agresiva puede verse el documento *The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals, Department of the Treasury July 1999*, págs. 58-76, así como LARIN, G. N.; DUONG, R. y JACQUES, M.: *Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions. Instalment 8: The United States – Disclosure Rules*, Chaire de recherche de fiscalité et finances publiques, Université de Sherbrooke, julio, 2009, págs. 4-12.

<sup>64</sup> Cfr. desarrollo del artículo 6011 del *Internal Revenue Code (IRC)* realizadas por CFR, Title 26, Chapter I, Subchapter F, Part 301, artículo 6111-3 (*Disclosure of reportable transactions*) y CFR, Title 26, Chapter I, Subchapter A, Part 1, artículo 6011-4 (*Requirement of statement disclosing participation in certain transactions by taxpayers*), entre otros. Por tales disposiciones se requiere la revelación, además de las operaciones reconocidas expresamente por el IRS (<https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Listed-Transactions>, consultado el 15 de noviembre de 2015), de aquellas que tengan cláusula de confidencialidad (se prohíba al cliente su divulgación para permitir así al promotor seguir vendiendo la estructura fiscal a otros clientes y los honorarios superen una determinada cuantía), transacciones con protección contractual (aquellas en las que el cliente tiene derecho a reembolso de los honorarios pagados si no se produce el ahorro fiscal pretendido), o algunas transacciones relacionadas con pérdidas o intereses. Para más detalles *vid.* PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», anexo I de la obra VV. AA., *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, págs. 1-5.

<sup>65</sup> *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners*, House of Lords 12 march 1981.

<sup>66</sup> Cfr. *Finance Act* 2004, de 22 de julio, con modificaciones posteriores, y el desarrollo reglamentario realizado por *The Tax Avoidance Schemes (Information) Regulations 2004, 2012 and 2015 (amendment)*, así como por *The VAT (Disclosure of Avoidance Schemes) regulations y order 2004 and 2005 (amendment)*, normativa modificada recientemente por la *Finance Bill* 2016, publicada el 24 de marzo de este año. Para más detalles *vid.* el documento *Guidance Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)*, así como *VAT Notice 700/8: Disclosure of VAT Avoidance Schemes*, ambos elaborados por *HM Revenue and Customs* y disponibles en internet.

<sup>67</sup> *Vid.* sobre el particular SEELY, A.: «Tax avoidance: a General Anti-Avoidance Rule background history (1997-2010)», *House of Commons Library Briefing Paper* number 02956, 15 de mayo de 2015, págs. 17-31.

Pues bien, debe indicarse en primer lugar que en el sistema británico existen dos regímenes distintos de revelación de información sobre planificación fiscal agresiva: uno para el IVA y para el resto de impuestos<sup>68</sup>. Ello se debe probablemente a que el legislador entendió que las particularidades del IVA, por su propia estructura y por encontrarse armonizado dicho impuesto en su casi totalidad a nivel de la UE, merecía un tratamiento diferenciado respecto del resto de recursos tributarios. En esencia, el régimen consiste en obligar a los promotores de planes potencialmente elusivos, bajo amenaza de sanción, a comunicarlos a la Administración tributaria en el plazo de cinco días desde que tuvo lugar el asesoramiento. Únicamente si no existe promotor, es decir, cuando el esquema ha sido diseñado por el propio contribuyente (*in house schemes*) o bien ha sido asesorado por un abogado cubierto por secreto profesional, quien debe comunicar el esquema potencialmente elusorio en el plazo de 30 días es el usuario del mismo. Una vez conocido por la Administración tributaria dicho esquema fiscal, esta le otorga un código que debe ser comunicado por los promotores a todos los clientes que lo utilicen, siendo así que estos últimos deben –a su vez– declarar el código del esquema potencialmente elusorio en sus relaciones con la Administración (*v. gr.* autoliquidaciones presentadas). Un esquema tributario debe comunicarse a la Administración si existe una estructura de negocios u operaciones que permita una ventaja fiscal que constituya el beneficio principal de referida estructura y, adicionalmente, se cumplan una serie de criterios (*hallmarks*) listados por la normativa, entre los que se encuentran el criterio de confidencialidad ya referido en el régimen estadounidense, honorarios elevados del asesor fiscal, productos fiscales estándar comercializados en masa u otros supuestos específicos referidos a operaciones que generan pérdidas, contratos de *leasing*, tributación de las rentas del trabajo, etc.<sup>69</sup>

En pocos años fueron varios los países que incluyeron en su normativa interna mecanismos similares para luchar contra la elusión fiscal, que por orden de aprobación fueron Portugal<sup>70</sup>, Irlanda<sup>71</sup>, Canadá<sup>72</sup>, Australia<sup>73</sup> y Sudáfrica<sup>74</sup>.

<sup>68</sup> Los equivalentes a nuestros Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas y Sociedades (*Income Tax, Corporation Tax and Capital Gains Tax*), el equivalente a nuestras cotizaciones a la Seguridad Social (*National Insurance Contributions*), el equivalente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (*Stamp Duty And Stamp Duty Land Tax*), el equivalente al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes (*Annual Tax on Enveloped Dwellings*) y el equivalente a nuestro Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*Inheritance Tax*).

<sup>69</sup> Para más detalles, *vid.* PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», *cit.*, págs. 5-9.

<sup>70</sup> *Cfr.* Decreto-Lei N.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

<sup>71</sup> *Cfr.* *Finance Act* de 2010.

<sup>72</sup> *Cfr.* *Federal Budget* 2013, de 26 de junio de 2013. Canadá cuenta, además de con la legislación a nivel federal, con un interesante régimen para la provincia de Quebec ligeramente diferente introducido en el *Taxation Act* de 2010. *Vid.* sobre el particular LARIN, G.: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, núm. 61 (supp.), 2013, págs. 209-220.

<sup>73</sup> *Cfr.* 2011-12 *Budget*. *Vid.* sobre el particular BRANSON, C. C.: «Reportable tax positions: A recent innovation by the ATO», *Taxation in Australia*, vol. 46, núm. 7, 2012, págs. 296-300.

<sup>74</sup> Sobre el particular puede verse el anexo E (*Comparison between different countries with mandatory disclosure rules*) de OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shift-*

Adicionalmente, debe indicarse que tales mecanismos han sido contemplados por la OCDE como eficientes para combatir la elusión fiscal (acción 12 BEPS)<sup>75</sup>.

En definitiva, y por lo ya indicado, parece que aunque algunos países compatibilizan los regímenes de declaración de los esquemas de planificación fiscal agresiva con sanciones para supuestos de fraude a la ley tributaria, en mi opinión resultan mucho más efectivos los primeros que las segundas. De hecho en la provincia de Quebec (Canadá) se diferencian dos tipos de declaraciones informativas: la obligatoria para determinados esquemas elusorios concretos<sup>76</sup>, sancionada en caso de incumplimiento<sup>77</sup>; y, por otro lado, la preventiva<sup>78</sup>, que evitaría la sanción del 25 % de la cantidad tributaria eludida<sup>79</sup>.

Tales obligaciones de información en *pro* de una correcta aplicación del sistema tributario español no son, de hecho, extrañas en nuestro país<sup>80</sup>.

---

*ing Project*, OECD Publishing, París, 2015, págs. 91-97. *Vid.* asimismo sobre el particular (sin referencias a Sudáfrica pero sí a Australia y al régimen canadiense de la región de Quebec) PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», cit., págs. 9-14.

<sup>75</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, cit. Para un resumen del documento provisional de la acción 12 publicado el 31 de marzo de 2015, *vid.* la nota adicional al trabajo de PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», cit., págs. 14-20.

<sup>76</sup> *Cfr.* artículos 1079.8.5 y 1079.8.6 de la *Taxation Act* de Quebec.

<sup>77</sup> *Cfr.* artículo 1079.8.13 de la citada *Taxation Act*.

<sup>78</sup> *Cfr.* artículos 1079.8.7 y siguientes de la *Taxation Act* referida.

<sup>79</sup> *Cfr.* artículo 1079.13.1 de la tantas veces aludida *Taxation Act*. *Vid.* sobre el particular LARIN, G.: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, núm. 61 (supp.), 2013, pág. 213, así como PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», cit., pág. 13, y el mismo autor en «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», cit., pág. 68.

<sup>80</sup> *V. gr.* Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación (BOE de 23 de octubre de 2008); Orden EHA/2041/2009, de 16 de julio, por la que se aprueba el modelo 159 de declaración anual de consumo de energía eléctrica, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 29 de noviembre de 2009); Orden EHA/98/2010, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 171 de declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 30 de enero de 2010); Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, por la que se modifican las formas de presentación de las declaraciones informativas y resúmenes anuales de carácter tributario correspondientes a los modelos 038, 156, 159, 170, 171, 180, 181, 182, 183, 184, 187, 188, 189, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 291, 296, 299, 340, 345, 346, 347, 349, 611 y 616 y por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT (BOE de 30 de noviembre de 2010); Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE de 31 de enero de 2013); Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos

## 5. CONSIDERACIONES FINALES

Después de todo lo indicado con anterioridad, parece que el artículo 206 bis de la LGT nace con grandes limitaciones.

Así, por un lado, solo permite sancionar las conductas de elusión fiscal similares a otras ya declaradas como elusivas por la Administración, otorgando de este modo un cierto margen temporal para rentabilizar los esquemas de planificación fiscal agresiva utilizados por algunos contribuyentes en tanto no sean declarados contenidos a Derecho por el oportuno procedimiento de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria».

Por otro lado, siendo así que las declaraciones administrativas de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» pueden recurrirse en ámbitos administrativo y judicial, pudiera suceder que resoluciones posteriores invalidaran el acto en que se resuelva que ha tenido lugar un fraude a la ley tributaria según el artículo 15 de la LGT. Y ello conllevaría, paralelamente, que las sanciones que se hayan dictado tomando en cuenta el acto invalidado resulten, asimismo, indebidas. Ello aumenta, si cabe, la ineficacia de la sanción recogida en el artículo 206 bis de la LGT.

Y si bien no se considera que el artículo 206 bis de la LGT sea inconstitucional por contravenir el principio de reserva de ley penal (art. 25 de nuestra Constitución), como ha señalado parte de la doctrina, sí que es cierto que el mismo produce una cierta inseguridad jurídica que acaso podría evitarse si se cambiara el paradigma de lucha contra la elusión fiscal.

Así pues, varios países han introducido una serie de mecanismos de declaración de operaciones potencialmente elusivas, al parecer con buenos resultados. En definitiva, se trata de un mecanismo más eficiente por cuanto que se obliga al propio sujeto pasivo y a sus asesores a poner de manifiesto ante la Administración tributaria aquellas estructuras que pueden reportarle beneficios fiscales poco comunes gracias a una aplicación forzada de las normas tributarias. Al tratarse de un mecanismo preventivo (*a priori*) y no correctivo (*a posteriori*) es previsiblemente más eficaz que el instrumento sancionador previsto en el artículo 206 bis de la LGT, pues la Administración tributaria podrá actuar contra tales operaciones tan pronto como tenga noticia de ellas. Adicionalmente, las sanciones que podrían verse en casos de no declarar tales operaciones son ya conocidas y utilizadas en nuestro Derecho tributario (*v. gr.* comunicación de operaciones con terceras personas), y en caso de incumplimiento la sanción asociada tendría la clara justificación de perjudicar la gestión tributaria (frente a lo que ocurre en el supuesto del art. 206 bis LGT, en

---

y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria (BOE de 26 de noviembre de 2013); Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290 (BOE de 2 de julio de 2014), por citar solo algunas.

cuyo caso puede no quedar claro desde un primer momento si la operación del contribuyente es o no conforme a Derecho). Ciertamente, en el ámbito de la obligación de declaración de operaciones potencialmente elusivas se utilizarán asimismo conceptos jurídicos indeterminados que podrán arrojar un margen de inseguridad en la aplicación del Derecho. Sin embargo, ello no es extraño a la aplicación de cualquier rama del ordenamiento jurídico. Además, existen países que han contemplado ya tales obligaciones de información, siendo así que dichos regímenes podrían servir de patrón para una eventual configuración de un régimen similar en España. Asimismo, la OCDE incentiva este tipo de declaraciones para evitar la elusión fiscal, como resulta del informe aprobado por tal organismo en relación con la acción 12 del proyecto BEPS.

De hecho, los mecanismos de declaración de operaciones potencialmente elusivas podrían combinarse con el artículo 206 bis de la LGT (o cualquier otra infracción por fraude a la ley tributaria que se apruebe en un futuro) para lograr mayores cotas en la lucha contra la elusión fiscal. Así, podría exonerarse de sanción expresamente a quienes hayan comunicado a la Administración tributaria, según un procedimiento especialmente contemplado al respecto, los negocios jurídicos que luego son recalificados conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT y preceptos concordantes, como ocurre en la provincia de Quebec.

---

## Bibliografía

ALEXY, R. [1993]: *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid (traducción de Ernesto GARZÓN VALDÉS del original *Theorie der Grundrechte*, Shurkamp-Verlag, Frankfurt am Main, 1986).

- [2002]: «Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 66, septiembre-diciembre.
- [2008]: «La fórmula del peso», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito (traducción al castellano de Carlos BERNAL PULIDO, del texto original en alemán publicado como «Die Gewichtsformel», en Joachim JICKELI *et. al.* eds., *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein*, De Gruyter, Berlín, 2003).
- [2011]: «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad», *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 91, enero-abril.

ALONSO MURILLO, F. [2016]: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en MERINO JARA, I. (dir.), CALVO VÉRGEZ, J. (coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Huygens, Barcelona.

ÁLVAREZ AMÉZAGA, B. [2007]: «Algunas consideraciones en relación con la responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Fórum Fiscal de Álava*, mes 9.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. [1995]: *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid.

- [2010]: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley general tributaria*, 2.<sup>a</sup> ed., Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

ANIBARRO PÉREZ, S. [1999]: *La interpretación razonable de la norma como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid.

BERNAL PULIDO, C. [2003]: «Estructura y límites de la ponderación», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26.

- [2007]: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 3.ª ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- [2007]: «Los derechos fundamentales y la teoría de los principios ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la Constitución española?», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 30.
- [2008]: «La racionalidad de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito.

BRANSON, C. C. [2012]: «Reportable tax positions: A recent innovation by the ATO», *Taxation in Australia*, vol. 46, núm. 7.

BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M. [2006]: «La interpretación de las normas tributarias (y II)», *Fórum Fiscal de Álava*, mes 4.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) et al. [2013]: *Derecho y Práctica Tributaria*, Wolter Kluwer, Valencia.

CALVO ORTEGA, R. [1973]: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, núm. 5.

CALVO VÉRGEZ, J. [2008]: «La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental», *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 52.

- [2011]: «El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 7.
- [2012]: «Delitos contra la Hacienda Pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 11.

CARBAJO VASCO, D. [2004]: «La responsabilidad tributaria de los administradores por participación en ilícitos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Gaceta fiscal*, núm. 230.

CÁRDENAS GRACIA, J. [2014]: «Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 139.

CASTRO MORENO, A. [2008]: «Análisis teórico-práctico de la condición objetiva de procedibilidad en los delitos societarios (especial referencia a la legitimación activa del Ministerio Fiscal)», *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 19.

CHECA GONZÁLEZ, C. [1998]: *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid.

CHIRELSTEIN, M. A. [1968]: «Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance», *The Yale Law Journal*, vol. 77.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A. [2005]: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *Diario La Ley*, n.º 6200, Año XXV, 1 de marzo.

- DE CASTRO Y BRAVO, F. [1985]: *El negocio jurídico* –con introducción de Juan VALLET DE GOYTISOLO–, Civitas, Madrid.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [2005]: «La revocación de los actos tributarios», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2001]: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», *Quincena Fiscal*, núm. 1.
- [2013]: «La nueva general Anti-Abuse Rule (GAAR) del Reino Unido (I): El caso Mayes y la ingeniería fiscal del legislador y (II): Las explicaciones del HMRC», *Quincena Fiscal*, núms. 15-17.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [2003]: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145.
- GARCÍA NOVOA, C. [2000]: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- [2003]: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8.
  - [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
  - [2005]: *La revocación en la Ley general tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
  - [2008]: «Notas sobre la responsabilidad tributaria del Administrador de hecho», en VILLAR EZCURRA, M.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
  - [2016]: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo», en PATÓN GARCÍA, G., *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Walter Kluwer, Madrid.
- GASCÓN CATALÁN, J. [2014]: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documento de Trabajo del IEF*, núm. 19.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1997]: *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2000]: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid.
- [2002]: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista técnica tributaria*, núm. 57.
- HMRC: *Guidance Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)*, disponible en internet.
- *VAT Notice 700/8: Disclosure of VAT Avoidance Schemes*, disponible en internet.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (UK) [1997]: *Tax Law Review Committee on Tax Avoidance*, noviembre.
- JOSEPH, A. [2014]: «Casenote – Federal Court Decision on Imposition of Penalties on Promoters of Tax Schemes», *Asia-Pacific Tax Bulletin September/October*.
- LARIN, G. [2013]: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, núm. 61 (supp.).
- LARIN, G. N.; DUONG, R. y JACQUES, M. [2009]: *Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions. Instalment 8: The United States – Disclosure Rules*, Chaire de recherche de fiscalité et finances publiques, Université de Sherbrooke, julio.

LIKHOVSKI, A. [2004] «The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication», *Cardozo Law Review*, vol. 25.

LOPERA MESA, G. P. [2004]: «Los derechos fundamentales como mandatos de optimización», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 27.

LÓPEZ LÓPEZ, H. [2009]: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

LUCAS DURÁN, M. [2015]: «"Interposición" de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011)», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, págs. 151-164.

– [2016]: «La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y la tributación de no residentes: ¿punto final?», en RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coords.), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

MARTÍN DÉGANO, I. [2001]: «La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 1.

MARTÍN LÓPEZ, J. [2014]: «La Norma General Antiabuso del Reino Unido», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 164.

MARTÍN QUERALT, J. [2015]: «El principio de legalidad sancionadora... y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 9.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. [1989]: *Las condiciones objetivas de punibilidad*, EDERSA, Madrid.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. [2003]: «El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable», EDERSA, Madrid.

MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2009]: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Estudios de derecho judicial*, núm. 156.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2006]: *La revocación en materia tributaria*, Iustel, Madrid.

MERINO JARA, I. [2016]: «El conflicto en la aplicación de las normas tributarias ¿excluye las sanciones?», *Fundamentos de Derecho*, núm. 65.

MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L. [2004]: *El delito fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., EDERSA, Madrid.

MESTRE DELGADO, E. [1991]: *La defraudación tributaria por omisión*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid.

MORENO GONZÁLEZ, S. [2010]: «La revocación en materia tributaria», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), (Tomo I).

MORESO, J. J. [2008]: «Alexy y la aritmética de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito.

MORÓN PÉREZ, M. C. [2015]: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22.

OECD [2015]: *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París.

PALAO TABOADA, C. [2007]: «La punibilidad del fraude a la ley», en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.

- [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- [2015]: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», anexo I de la obra VV. AA., *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- [2015]: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 165.
- [2015]: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *RCyT*. CEF, núm. 392.

PERELLO DOMENECH, I. [1997]: «El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional», *Jueces para la democracia*, núm. 28.

PÉREZ ROYO, F. [1985]: «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48.

- [2005]: «La doctrina de los Lores sobre elusión fiscal (examen de casos recientes)», *Quincena Fiscal*, núm. 10.
- [2007]: «Delito fiscal y ocultación», en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas de redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.

RANCAÑO MARTÍN, M. A. [1997]: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

ROCA TRIAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.ª A. [2013]: «Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española», *Actas de la reunión de Tribunales constitucionales de Italia, Portugal y España*, Roma, octubre (<http://www.tribunalconstitucional.es/es/actividades/Documents/XV%20Trilateral/PONENCIA.pdf>, consultado el 25 de julio de 2015).

RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L. [2015]: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 7.

RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑOZ, J. [2013]: «El criterio histórico en la interpretación jurídica», *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1.

ROMERO PLAZA, C. [2013]: «La responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100.

ROZAS VALDÉS, J. A. [2007]: «Revocación tributaria», en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. y YÁBAR STERLING, A., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid.

RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El Fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

- [2010]: «Los administradores de sociedades como responsables tributarios», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), (Tomo I).

SÁNCHEZ GIL, R. [2007]: *El principio de proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, México.

SEELY, A. [2015]: «Tax avoidance: a General Anti-Avoidance Rule background history (1997-2010)», *House of Commons Library Briefing Paper*, number 02956, 15 de mayo.

SIMÓN ACOSTA, E. [1998]: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona.

- [2005]: «Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias», en SÁNCHEZ MACÍAS, J. I.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, F. y CALVO ORTEGA, R. (coords.), *Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Universidad de Salamanca, Salamanca.

VARONA ALABERN, J. E. [2009]: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

ZORNOZA PÉREZ, J. [2010]: «La simulación en Derecho Tributario», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

## EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2015. LOS INTANGIBLES

**Eduardo Sanz Gadea**

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas*

---

### EXTRACTO

Recién estrenada la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, su articulado ha sufrido algunas modificaciones relevantes, como es el caso de las normas relativas a los activos intangibles y el fondo de comercio, y de las concernientes a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. La diligente aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades mediante el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, ha traído, como principal novedad, la denominada información país por país, por más que la misma no incida en la obligación tributaria material. Todas estas modificaciones tienen un nexo común, a saber, su inspiración en los frutos de la actividad de organizaciones internacionales como son la Unión Europea y la OCDE. En la presente colaboración se describen las relativas a los intangibles, al fondo de comercio y a la reducción de rentas procedentes de intangibles.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sociedades, fondo de comercio, activos intangibles y régimen de *patent box*.

---

## CORPORATE INCOME TAX IN 2015. INTANGIBLE ASSETS

Eduardo Sanz Gadea

---

### ABSTRACT

The recently enacted Law 27/2014, of November 27th, of Corporate Income Tax, has already suffered some relevant amendments, like those referred to intangible assets and goodwill, and those concerning the revenue reduction arising from certain intangible assets. The diligent enactment of the Corporate Income Regulations by way of the Royal Decree 634/2105, of July 10th, has introduced as the main feature, the so-called country-by-country reporting, even though it does not impact on material tax obligations. All these amendments have a common nexus, i.e. its inspiration by the European Union and OECD activity.

In the present paper, modifications concerning intangible assets and goodwill, and those related to revenue reductions arising from certain intangible assets are described.

**Keywords:** Corporate Income Tax, goodwill, intangible assets and patent box incentive.

---

---

## Sumario

1. La modificación del Código de Comercio en materia de contabilidad
  - 1.1. La valoración por el valor razonable
  - 1.2. Los intangibles y el fondo de comercio
2. La recepción fiscal de la modificación contable
3. El inmovilizado intangible
4. El fondo de comercio
5. Reducción en la base imponible de las rentas procedentes de determinados activos intangibles
  - 5.1. Rentas que pueden disfrutar del incentivo fiscal
  - 5.2. Requisitos para el disfrute del incentivo fiscal
    - 5.2.1. La creación del activo intangible
    - 5.2.2. Las circunstancias del cesionario
    - 5.2.3. Paraísos fiscales y asimilados
    - 5.2.4. Requisitos contables y documentales
  - 5.3. Determinación del importe de las rentas susceptibles de disfrutar del incentivo fiscal
    - 5.3.1. Cesión de uso
    - 5.3.2. Transmisión
    - 5.3.3. Aplicación al propio proceso productivo
  - 5.4. Aspectos de la liquidación del incentivo fiscal
    - 5.4.1. Ajuste para determinar la base imponible
    - 5.4.2. Incidencia en la deducción para evitar la doble imposición internacional
    - 5.4.3. Grupos fiscales
  - 5.5. Régimen transitorio

**NOTA:** El autor agradece a Silvia López Ribas sus valiosas observaciones. Los errores que pudieran existir son responsabilidad exclusiva del autor.

«A veces no hay razón lógica alguna que justifique la amortización del valor inmaterial, pues cuando los beneficios son crecidos es indudable que existe, y su amortización demostraría un criterio inconsciente...»

Roy B. KESTER, *Contabilidad. Teoría y Práctica*. Tomo II, pág. 396.

«La amortización sistemática tiene apoyo en el razonamiento de que la plusvalía mercantil representa beneficios que se aparearán con ingresos futuros a lo largo de un espacio de tiempo razonable...»

HENDRIKSEN, *Teoría de la Contabilidad*, pág. 504.

Recién estrenada la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, su articulado ha sufrido algunas modificaciones relevantes, como es el caso de las normas relativas a los activos intangibles y el fondo de comercio, y de las concernientes a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. La diligente aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades mediante el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, ha traído, como principal novedad, la denominada información país por país, por más que la misma no incida en la obligación tributaria material.

La regulación contable y fiscal del fondo de comercio a lo largo de las últimas décadas muestra un tejer y destejer desconcertante. En efecto, la amortización y el deterioro se han ido sucediendo en carrusel, según que el viento haya soplado desde la prudencia o desde la imagen fiel, respectivamente.

La reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, o régimen de *patent box*, se presenta con la vitola de fomentar la investigación y el desarrollo, pero en la práctica ha podido ser un aliciente para la desviación de rentas.

La información país por país pretende desvelar la distribución geográfica de la tributación de los beneficios de los grupos multinacionales. Gran empeño que, se espera, habrá de contribuir a enderezar las estrategias fiscales de los mismos.

Las tres materias citadas tienen un nexo común, a saber, traer causa de los trabajos realizados por organizaciones internacionales.

En la presente colaboración se abordan las dos primeras.

## 1. LA MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO DE COMERCIO EN MATERIA DE CONTABILIDAD

La disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, ha dado nueva redacción a los artículos 34.1, 38 bis.1, 39.4 y 43, y ha suprimido los apartados 3, 4 y 5 del artículo 38 bis, todos ellos del Código de Comercio, a los efectos de transponer al ordenamiento jurídico la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE.

### 1.1. LA VALORACIÓN POR EL VALOR RAZONABLE

La modificación normativa afecta, singularmente, a la valoración por el valor razonable. En efecto, frente a la primera redacción del artículo 38 bis del Código de Comercio, establecida por la Ley 16/2007, a cuyo tenor la valoración por el valor razonable quedaba circunscrita a los activos y pasivos financieros que formasen parte de *una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta* (solo activos), *o sean instrumentos financieros derivados* y, eventualmente, por vía reglamentaria, a otros elementos patrimoniales *siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio* a tenor de los reglamentos de la Unión Europea relativos a la adopción de las normas internacionales de información financiera, la redacción que de dicho artículo ha establecido la Ley 22/2015 extiende la valoración por el valor razonable, por vía reglamentaria, a la totalidad de los activos y pasivos, *dentro de los límites de la normativa europea*.

La modificación presenta dos aspectos.

Desde la perspectiva del rango de la norma que ha de establecer la valoración por el valor razonable, se ha producido una deslegalización. En efecto, la implantación del valor razonable se confía, por entero, a la norma reglamentaria, cuando la redacción primera del artículo 38 bis.1 asignaba esa valoración exclusivamente a un determinado tipo de activos y pasivos financieros.

Desde la perspectiva de los activos y pasivos susceptibles de valoración por el valor razonable, su ámbito se ha extendido notablemente, habida cuenta de que basta con que una normativa europea prevea tal tipo de valoración, aun cuando no sea con carácter único.

Por tanto, la valoración por el precio de adquisición o coste de producción la establece una norma de rango legal, esto es, el artículo 38 f) del Código de Comercio, sin perjuicio del desarrollo reglamentario contenido en el Plan General de Contabilidad, en tanto que la valoración por el valor razonable puede ser establecida por una norma reglamentaria, si bien *dentro de los límites de la normativa europea*.

La nueva redacción del artículo 38 bis.1 del Código de Comercio no supone, de inmediato, una variación de los activos y pasivos a valorar por el valor razonable, habida cuenta de que la norma 9.<sup>a</sup>, de registro y valoración, del Plan General de Contabilidad, cuyo amparo en la nueva redacción del artículo 38 bis del Código de Comercio parece clara, establece la valoración por el valor razonable de activos y pasivos financieros en los términos de la redacción original del artículo 38.1 bis del Código de Comercio.

Eventuales utilizaciones de la habilitación reglamentaria relativa al valor razonable prevista en el artículo 38 bis del Código de Comercio podrán ensanchar el ámbito de los elementos sujetos a la valoración por el valor razonable.

El artículo 17.1 de la Ley 27/2014 establece que *los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley*, lo que plantea el problema del debido respeto a la reserva de ley en materia tributaria, habida cuenta de que la nueva redacción del artículo 38 bis del Código de Comercio confía la regulación del valor razonable a la norma reglamentaria, sin más indicación ni condición de que aquella se mantenga *dentro de los límites previstos en la normativa europea*, siendo así, por otra parte, que esta última no dimana de una asamblea parlamentaria revestida de competencias en materia de impuestos nacionales sobre los beneficios o las rentas.

## 1.2. LOS INTANGIBLES Y EL FONDO DE COMERCIO

La primera redacción del artículo 39.4 del Código de Comercio no se refería a los activos intangibles, sino, exclusivamente, al fondo de comercio. La norma 5.<sup>a</sup> 2 del Plan General de Contabilidad de 2007 establecía que *un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deba analizarse su eventual deterioro*.

Tras la nueva redacción dada a dicho precepto por la Ley 22/2015, se entiende, apodícticamente, que *los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida*. En consecuencia están sujetos a amortización sistemática a lo largo del periodo de vida útil. Cuando dicha vida útil no *podiera estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años*.

El efecto práctico de la modificación ha consistido en atraer al proceso de amortización a activos intangibles que, anteriormente, quedaban fuera del mismo, por no estar determinada su vida útil.

La primera redacción del artículo 39.4 del Código de Comercio establecía que el importe del fondo de comercio *no será objeto de amortización, pero deberán practicarse las correcciones de valor pertinentes, al menos anualmente, en caso de deterioro*. En la establecida por la Ley 22/2015, se asigna al fondo de comercio una vida útil de *diez años*, salvo prueba en contrario. En consecuencia, se somete al fondo de comercio a un proceso de amortización, a lo largo de su vida útil, la cual podrá ser igual, inferior o superior a diez años, correspondiendo a la empresa probar, en el ámbito contable, la duración de la vida útil distinta a diez años.

El efecto práctico de la modificación ha consistido en atraer al proceso de amortización al fondo de comercio, regresando así al régimen establecido en el Plan General de Contabilidad de 1990.

## 2. LA RECEPCIÓN FISCAL DE LA MODIFICACIÓN CONTABLE

La modificación del Código de Comercio en materia de contabilidad ha motivado la modificación de los artículos de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, relativos al inmovilizado intangible y al fondo de comercio. La disposición final quinta de la Ley 22/2015 ha dado nueva redacción al artículo 12.2 y a la disposición transitoria trigésima quinta, y derogado el artículo 13.3, todos ellos de la Ley 27/2014.

Los nuevos textos normativos tendrán efectos *para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016*. Por tanto, en los periodos impositivos iniciados en 2015 regirán las normas originales.

## 3. EL INMOVILIZADO INTANGIBLE

La redacción original de la Ley 27/2014 distinguía entre el inmovilizado intangible *con vida útil definida*, cuya amortización era fiscalmente deducible sobre la base de la duración de la vida útil (art. 12.2), y el inmovilizado intangible *de vida útil indefinida*, respecto del que se habilitaba una partida fiscalmente deducible, sin necesidad de imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias, por importe máximo anual de la veinteava parte del precio de adquisición (art. 13.3).

Adicionalmente, las pérdidas contabilizadas en concepto de deterioro del inmovilizado intangible no eran deducibles (art. 13.2).

La redacción establecida por la Ley 22/2015 ha borrado la distinción entre los dos tipos de intangibles, en línea con la norma contable, y ha establecido, igualmente en línea con la norma contable, que el inmovilizado intangible *se amortizará atendiendo a su vida útil*, a modo de regla general, y que en caso de no poderse estimar de manera fiable dicha vida útil, *será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe*, esto es, del valor o precio de adquisición.

La no deducción de las pérdidas por deterioro persiste.

Por tanto, lo que es deducible fiscalmente es la amortización contable, con el límite de la veinteava parte del valor de adquisición, cuando la vida útil no pueda estimarse fiablemente. Se

está, por tanto, ante la regulación típica de la amortización del inmovilizado tangible, con la particularidad de que la incertidumbre respecto de la vida útil abre la puerta a un límite. Este límite, obsérvese bien, no opera frente al inmovilizado intangible cuya vida útil se puede determinar fiablemente. En consecuencia, la deducción fiscal está supeditada a la imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias de la amortización. Sin amortización contable no habrá deducción fiscal, pero no toda la amortización contable será fiscalmente deducible.

Tratándose de activos intangibles cuya vida útil pueda estimarse con fiabilidad, una amortización contable que se establezca de manera *sistemática* atendiendo a la duración de la misma, en el sentido del artículo 39 del Código de Comercio, será fiscalmente deducible. Por el contrario, cuando la vida útil no pueda estimarse con fiabilidad, la amortización contable no será en su integridad fiscalmente deducible, pues debiendo practicarse en el plazo de diez años, rebasará el límite fiscal.

Cuestión distinta es la discrepancia que, en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, pueda plantearse en torno a la fiabilidad de la determinación de la vida útil. Esta discrepancia podría conducir a una regularización basada en el límite previsto respecto del inmovilizado intangible de vida útil no estimable fiablemente.

El régimen descrito también se aplica a los elementos del inmovilizado adquiridos a entidades del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, a diferencia de lo que acontecía bajo la regulación establecida por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). No obstante, la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley 27/2014 declara inaplicable el régimen del artículo 12.2 de la misma a los activos intangibles *adquiridos en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2015 a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

El artículo 11.4 del TRLIS admitía la deducción de las amortizaciones del inmovilizado intangible con vida útil definida, pero no del adquirido a una entidad del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio; y el artículo 12.6 del TRLIS creó una partida fiscalmente deducible calculada en la veintava parte del precio de adquisición de aquel pero que tampoco era aplicable en relación con las adquisiciones habidas en el perímetro del grupo mercantil. Es fácil colegir que la norma transitoria se fundamenta en la restricción concerniente a las operaciones de adquisición de elementos del inmovilizado intangible de carácter interno existente en el TRLIS.

¿Qué régimen tendrán esos intangibles? Desde luego, no el previsto en el TRLIS, pues la norma transitoria no lo prorroga, sino que se limita a negarles el régimen de amortización previsto en el artículo 12.2 de la Ley 27/2014. Negada la amortización y proscrito, con carácter general, el deterioro, la única solución posible es el cómputo de la renta en caso de una eventual transmisión de los mismos, por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición sin tomar en consideración las amortizaciones ni los deterioros.

## 4. EL FONDO DE COMERCIO

Tanto el régimen contable como el fiscal del fondo de comercio han registrado, a lo largo del tiempo, diversas modalidades que han pivotado en torno a la amortización y al deterioro.

En el ámbito contable, el Plan General de Contabilidad de 1973 y el Plan General de Contabilidad de 2007 no contemplaron la amortización del fondo de comercio, pero sí el deterioro. Por el contrario, el Plan General de Contabilidad de 1990 y, ahora, la modificación establecida por la Ley 22/2015, la cual obligará a la modificación del Plan General de 2007, sí contemplan la amortización, y también el deterioro.

En el ámbito fiscal, el fondo de comercio no fue amortizable hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995, aun cuando sí se admitía el deterioro debidamente probado por el obligado tributario. A raíz de la Ley 43/1995, la amortización contable del fondo de comercio fue fiscalmente deducible, si bien dentro del límite de la vigésima parte de su valor original, al tiempo que el deterioro contable, debidamente probado, también surtía efecto. De esta manera, el legislador fiscal aceptaba, sin perjuicio de la limitación aludida, la regulación contable.

Este paralelismo entre norma contable y fiscal se quiebra cuando, a raíz del Plan General de Contabilidad de 2007, el fondo de comercio deja de ser amortizable, pues fiscalmente se crea una partida sistemática de gasto fiscalmente deducible, calculada en la vigésima parte del valor original del fondo de comercio, no aplicable respecto de los fondos de comercio generados en operaciones puramente internas en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Fue, junto a la partida fiscalmente deducible concerniente al reflejo en sede de la entidad matriz de las pérdidas fiscales de las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la mayor quiebra de la regla de la inscripción contable prevista, de larga tradición, en el Impuesto sobre Sociedades. Adicionalmente, el deterioro del fondo de comercio, debidamente probado, tenía eficacia fiscal. Con la redacción original de la Ley 27/2014, se eliminó la cortapisa respecto de las adquisiciones internas, de manera tal que continuó la quiebra de la inscripción contable, si bien quedó proscrito el deterioro.

La redacción que la disposición final quinta de la Ley 22/2015 ha dado al artículo 12.2 de la Ley 27/2014, unida a la derogación del artículo 13.3, implica la vuelta al respeto de la tradicional regla de inscripción contable ya que, en efecto, *la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava de su importe.*

Puesto que el artículo 39.4 del Código de Comercio establece que, salvo prueba en contrario, la vida útil del fondo de comercio es de diez años, la relación entre el gasto contable y el gasto fiscalmente deducible adoptará consecuencias distintas según cual sea la referida vida útil:

- Vida útil inferior a 20 años. La amortización contable será deducible hasta el límite de la veinteaava parte del importe del valor original del fondo de comercio.
- Vida útil igual a 20 años. La amortización contable será deducible.
- Vida útil superior a 20 años. La amortización contable será deducible.

**EJEMPLO 1**

Fondo de comercio, adquirido en 2016 por valor 100, con vida útil estimada de 12 años, alternativamente de 30 años, alternativamente de 8 años, alternativamente sin estimación.

Contabilización: amortización 8,33 (12 años); 3,3 (30 años); 12,5 (8 años); 10 (no estimación).

Tributación: gasto deducible 5 (20 años); 3,3 (30 años); 5 (20 años); 5 (20 años).

No existe una norma transitoria relativa a los fondos de comercio adquiridos antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, a excepción de la trigésimo quinta, concerniente a los fondos de comercio adquiridos en operaciones internas en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, de manera tal que serán aplicables las normas de la Ley 27/2014 sin más restricción que la aludida.

En consecuencia, los fondos de comercio adquiridos antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se rigen por lo previsto en el artículo 13.3 en relación con el periodo impositivo de 2015, y por lo previsto en el artículo 12.2, según redacción de la Ley 22/2015, en relación con el periodo impositivo de 2016 y siguientes, excepto si, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley 27/2014, la adquisición se hubiere realizado a una entidad del mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Dicho esto, habrá que tener en cuenta que tales fondos de comercio han estado sujetos a regímenes contables y fiscales que no pueden ser desconocidos. En efecto, pudiera acontecer, entre otros supuestos, que no existiera amortización contable por cuanto se hubiere practicado un deterioro pleno sobre el fondo de comercio, o que las partidas que han surtido efecto fiscal, sea como amortización (Ley 43/1995) o como partida fiscalmente deducible (Ley 16/2007) o las dos en concurrencia, hayan agotado el valor de adquisición y, sin embargo, presentarse amortización contable. La casuística puede ser muy rica pero, en términos generales, todos los casos pueden ser resueltos considerando, de una parte, que la ausencia de amortización contable no debería ser impedimento si el fondo de comercio ha causado en ejercicios anteriores efecto sobre la cuenta de pérdidas y ganancias, y de otra, que la suma de los gastos fiscalmente deducibles no debe exceder del valor de adquisición.

**EJEMPLO 2**

Fondo de comercio adquirido a 31 de diciembre de 2002, por valor 100, vida útil estimada 18.

Contabilización: 2003-2007, amortización 50; cancelación del fondo de amortización en primera aplicación del PGC; 2008-2015, no amortización, deterioro 30; 2016 y sucesivos,

.../...

.../...

amortización en función de la vida útil estimada, 18 años: 4 (100 - 50 - 30/2020-2016) y deterioro si lo hubiere.

Tributación: 2003-2007, amortización limitada: 35 (100/5 %); 2008-2015, partida fiscalmente deducible: 40 (100/5 %); 2016 y sucesivos, amortización limitada: 5 (100/5 %), aun cuando la amortización contable es menor, el cargo en contabilidad en concepto de amortización y deterioro acumulados excede del gasto fiscal acumulado en 5 (50 + 30 > 35 + 40), de manera tal que el gasto fiscalmente deducible será 5.

El fondo de comercio derivado de una combinación de negocios acogida al régimen especial del capítulo VII del título VII carece de relevancia fiscal, debido a la regla de valoración del artículo 78 de la Ley 27/2014, pues el mismo no estaba reflejado en los libros de contabilidad de la entidad transmitente.

En los mismos términos se regulaba la materia en el TRLIS, excepto por lo que se refería al fondo de comercio originado en una fusión impropia cuando, básicamente, había constancia de la tributación de las plusvalías precedentes pues, en tal caso, el mayor valor de los activos adquiridos respecto de su valor contable, y el fondo de comercio, eran fiscalmente eficaces, en los términos previstos en el artículo 89.3 del TRLIS.

A esta materia se refiere la disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014, la cual, en esencia, reproduce el régimen fiscal del citado artículo 89.3 del TRLIS, que será aplicable a las operaciones realizadas bajo su vigencia y también a las realizadas bajo la vigencia de la Ley 27/2014, cuando la adquisición de la participación se hubiere producido en un hito temporal radicado en un periodo impositivo, para el transmitente, iniciado antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, esto es, el día 1 de enero de 2015.

Mediante el régimen del artículo 89.3 del TRLIS, ahora reproducido en la disposición transitoria vigésima séptima de la Ley 27/2014, se evitaba la doble imposición económica que hubiera cursado como consecuencia de la tributación de la plusvalía inherente a la transmisión de la participación en sede de la entidad o persona física transmitente de la participación. Pues bien, la disposición transitoria vigésima séptima responde al mismo fundamento.

Pero lo que aquí ahora interesa no es comentar el fundamento de la referida norma transitoria, ni poner de relieve que la exención de las plusvalías de instrumentos de patrimonio del artículo 21 de la Ley 27/2014 ha resuelto por otra vía la cuestión de la doble imposición, ni destacar que ha renacido la doble imposición cuando el transmitente de la participación es una persona física. Lo que interesa es determinar el régimen fiscal del fondo de comercio habido en el curso de una operación de fusión impropia que cae bajo el ámbito de aplicación de la norma transitoria.

Pues bien, como criterio general, el fondo de comercio seguirá el régimen anteriormente comentado en relación con los fondos de comercio habidos en cualquier tipo de combinaciones de negocios. Por tanto, le será aplicable la nueva redacción del artículo 12.2 de la Ley 27/2014, de manera tal que la amortización contable será fiscalmente deducible en los términos anteriormente comentados.

No obstante, ha de tenerse en consideración lo previsto en el último párrafo de la disposición transitoria vigésima séptima, a cuyo tenor, *el importe de la diferencia fiscalmente deducible a que se refiere esta disposición se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que pudieran ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación*. La diferencia aludida es la existente, en el momento de la fusión, entre el *valor fiscal de la participación y los fondos propios* correspondientes. En esa diferencia anida el fondo de comercio, en compañía del mayor valor de los elementos adquiridos y de los activos identificables. Por tanto, si la diferencia fiscalmente deducible se recompone mediante su minoración en el importe de las bases imponibles negativas susceptibles de compensación, habrá de recomponerse el valor de todos y cada uno de los activos adquiridos, así como las cuentas representativas del Impuesto sobre Sociedades concernientes a la operación de fusión.

La norma transitoria no establece la forma en como ha de realizarse esa recomposición, de manera tal que lo más apropiado parece ser aplicar un criterio de proporcionalidad.

### EJEMPLO 3

Diferencia de fusión de 100 (2010), imputada a terreno 20, maquinaria 40, fondo de comercio 30, y un resto sin imputar 10; bases imponibles negativas susceptibles de compensación subrogadas 60, de las cuales compensadas 28; vida útil del fondo de comercio 18 años.

Contabilización: amortización, excepto el terreno; en 2015 no hay amortización del fondo de comercio, y en 2016 y sucesivos hasta cumplir los 18 años de vida útil se amortizará al coeficiente 5,5 (100/18).

Tributación: diferencia fiscalmente deducible, 40 (100 - 60), siendo irrelevante la compensación practicada. Distribución de la diferencia de fusión entre las distintas partidas: terreno, 8 ( $40 \times 20/100$ ); maquinaria, 16 ( $40 \times 40/100$ ); fondo de comercio, 12 ( $40 \times 30/100$ ); otros, 4 ( $40 \times 10/100$ ). Gasto deducible el importe de la amortización limitada por tablas; y en el 5 % sobre el fondo de comercio: 0,6 (12/5 %).

Esta recomposición no habrán de realizarla los obligados tributarios que entendieron, bajo la legislación precedente, que la diferencia de fusión y las bases imponibles negativas susceptibles de compensación procedentes de la entidad absorbida eran incompatibles y, por ende, o bien mi-

noraron la diferencia de fusión fiscalmente eficaz o bien recortaron el importe de base imponible negativa susceptible de compensación procedente de la sociedad absorbida.

Ciertamente cabía, en la legislación precedente, entender aplicable la restricción a la subrogación de las bases imponibles negativas, del artículo 90.2 del TRLIS, entendiendo que el precio de adquisición de la participación podía ser dividido en dos partes, a saber, la correspondiente al valor contable de la entidad adquirida y la correspondiente a los activos identificables y al fondo de comercio, pudiendo la primera parte tomarse a los efectos de compararla con las aportaciones recibidas por la entidad adquirida, en el sentido y a los efectos de la citada restricción, pero esta interpretación perdió fuerza cuando la Ley 16/2013 estableció una minoración de la diferencia de fusión, aunque solo en el importe de las bases imponibles negativas generadas después de la toma de la participación. A partir de 2015, la diferencia de fusión deberá minorarse en el importe de las bases imponibles negativas subrogadas. Esto implicará la modificación de la diferencia de fusión.

## 5. REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

El artículo 62 de la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para 2016 (BOE de 23 de octubre), ha dado nueva redacción a los apartados 1, 2 y 3 del artículo 23 de la Ley 27/2014, quedando renumerados los apartados 3, 4, 5 y 6 como 4, 5, 6 y 7. La nueva regulación tendrá efectos a partir de 1 de julio de 2016. Al tiempo, el artículo 64 de la Ley 48/2015 ha dado nueva redacción a la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, concerniente al régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles, también con efectos a partir de 1 de julio de 2016.

Este bloque normativo regula un importante incentivo fiscal, conocido como *patent box*, cuyo contenido podría sintetizarse indicando que reduce drásticamente la tributación inherente a las rentas derivadas de ciertas formas de explotación de los activos intangibles que son fruto de una actividad innovadora relevante en los ámbitos industrial, comercial o científico.

Este incentivo fiscal fue incorporado al Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, mediante su inclusión en el artículo 23 del TRLIS, seguramente bajo el influjo de figuras similares establecidas en algunos países de la Unión Europea. La Ley 14/2013 amplió su contenido, dando nueva redacción al artículo 23 del TRLIS, en los siguientes extremos:

- Permitiendo que la creación de los activos intangibles se limite al 25 % de su coste, cuando anteriormente se exigía el 100 %.
- Abriendo su disfrute, bajo la prueba de motivación económica válida, cuando la entidad utilizadora de los activos intangibles resida en un paraíso fiscal o país o territorio de nula tributación integrados en algún Estado miembro de la Unión Europea.

- Extendiéndolo a las rentas obtenidas en la transmisión de los activos intangibles.
- Suprimiendo la limitación temporal a su disfrute.

La Ley 27/2014 reprodujo, en su artículo 23, la regulación precedente, introduciendo algunas matizaciones de carácter técnico o sistemático.

La modificación establecida por la Ley 48/2015, inspirada en las recomendaciones del Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS<sup>1</sup>, tiene por objeto vincular el disfrute del incentivo fiscal a la actividad de creación del activo intangible.

En los informes finales del Proyecto BEPS se afirma, sistemáticamente, que el conjunto de medidas propuestas representan la primera renovación sustancial de las normas sobre fiscalidad internacional en casi una centuria, y que de su correcta implementación cabe esperar que los beneficios se registren y declaren donde las actividades económicas que los generan son ejecutadas y donde se crea valor.

Qué duda cabe de que una de las palancas que han venido estimulando la desviación de los beneficios desde las entidades que crean valor a otras vinculadas han sido los regímenes fiscales preferenciales, los paraísos fiscales y la carencia de transparencia.

La contención de los regímenes preferenciales se inició en 1998, año en el que la OCDE publicó su informe concerniente a la competencia fiscal perjudicial<sup>2</sup>, y se lanzó un programa para evaluar y recomendar el desmantelamiento de los considerados dañinos, desarrollado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales, el cual se guió por los denominados cuatro factores clave (no tributación efectiva o muy reducida respecto de la renta de activos móviles y de prestación de servicios; no interferencia del régimen fiscal con el sistema fiscal general; carencia de transparencia; ausencia de intercambio de información) y los ocho factores complementarios (definición artificial de la base imponible; no concordancia con los principios internacionales sobre precios de transferencia; exención de la renta de fuente extranjera; acuerdos administrativos respecto de la base imponible o el tipo de gravamen; reglas sobre el secreto de las operaciones; acceso a una amplia red de tratados; promoción del régimen como un instrumento de planificación fiscal; favorece operaciones con finalidad fiscal carentes de sustancia).

Si ha de atenderse a los informes emanados del Foro, su labor ha estado coronada por el éxito, pues de los 47 regímenes fiscales inicialmente considerados como perjudiciales en 2000, 46 habían sido suprimidos, enmendados o validados en 2006. Sin embargo, la Acción 5 del Proyecto BEPS encomienda al Foro una acción más profunda e intensa en este campo, con base en el criterio de realización de actividades sustanciales por parte de la entidad que desea aplicar un

<sup>1</sup> *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance.*

<sup>2</sup> *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (OECD, 1998).

régimen de incentivo fiscal. Véase, pues, como el último factor de los ocho complementarios anteriormente citados ha pasado al primer lugar, ya que, según las declaraciones contenidas en el Plan de Acción 5, *las actuales preocupaciones en el campo de las prácticas fiscales perjudiciales descansan menos en los regímenes «ring-fencing» que en la reducción de la presión fiscal sobre ciertos tipos de renta*<sup>3</sup>. Bajo el criterio precedente, la OCDE pretende el desmantelamiento de todos los regímenes fiscales preferenciales que, por sus características, sean capaces de promover el desplazamiento de rentas desde la entidad que realiza la actividad sustancial que las genera y que ha creado el valor correspondiente, a la entidad que las acoge y registra artificialmente, pues no realiza actividad sustancial alguna.

Ciertamente, los regímenes fiscales de *patent box*, bastante extendidos entre los países pertenecientes a la OCDE, caen bajo la lupa del Plan de Acción 5 pues, en determinadas circunstancias, podrían estimular la constitución de entidades que, sin realizar actividades sustanciales en orden a la creación de los activos intangibles, dieran asilo a las rentas inherentes a su explotación. La OCDE no recomienda la supresión del *patent box*, pero sí que su disfrute se reserve a las entidades que realicen una actividad sustancial en orden a la creación del activo intangible. El problema, por tanto, reside en determinar los requisitos que configuran la realización de una actividad sustancial en orden a la creación del activo intangible.

A estos efectos, el Foro consideró tres enfoques, a saber, el de la creación de valor (realización por parte de la entidad de un número significativo de actividades para la creación del activo intangible), el de los precios de transferencia (asunción por parte de la entidad de las funciones y riesgos derivados de la propiedad del activo intangible al tiempo que ostenta su propiedad) y el del nexo directo (relación causal entre los gastos incurridos por la entidad en la creación del activo intangible y los ingresos derivados de su explotación). Este último enfoque fue el finalmente el escogido, de manera tal que los gastos incurridos en la creación del activo se erigen en el índice básico demostrativo de la actividad sustancial cuya efectividad amerita el disfrute del incentivo fiscal.

Se espera de este enfoque que el incentivo fiscal se disfrute por la entidad que realiza la actividad de creación del activo intangible que, básicamente, será una actividad de investigación y desarrollo. Simultáneamente, se busca desmantelar aquellos regímenes de *patent box* que han podido superar el dintel de las prácticas fiscales según la metodología del informe de 1978, antes aludido.

Para hacer operativo el enfoque del nexo, en el Informe final de la Acción 5 se han seleccionado los activos intangibles idóneos, acotado los gastos inherentes a la creación del activo intangible efectuados por la entidad que pretende el disfrute del incentivo y de aquellos otros no realizados por ella aun cuando hayan contribuido a la creación de dicho activo y, en fin, establecido los criterios para determinar la renta procedente de la explotación del activo intangible.

<sup>3</sup> Párrafo 25 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* (traducción del autor).

Todos los aspectos operativos, como se verá seguidamente, están reflejados en la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, establecida por el artículo 62 de la Ley 48/2015. En los apartados sucesivos se comenta la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, poniéndola en relación con las sucesivas regulaciones del incentivo fiscal<sup>4</sup> así como con las recomendaciones contenidas en el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS.

## 5.1. RENTAS QUE PUEDEN DISFRUTAR DEL INCENTIVO FISCAL

El artículo 23.1 del TRLIS delimitaba las rentas que podían disfrutar del incentivo fiscal en función del activo intangible del que procedían, a saber, *patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*, y el apartado 5 del citado artículo efectuaba una delimitación negativa, mencionando un conjunto de activos intangibles, a saber, *marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos*.

Esta misma delimitación recaló en la redacción original del artículo 23.1 y 4 de la Ley 27/2014 e, igualmente, ha sido reproducida en la redacción establecida por la Ley 48/2015.

Esa delimitación es congruente con la prevista en el Informe final del Plan de Acción 5 del Proyecto BEPS. En efecto, el mismo selecciona las patentes y otros activos intangibles que son funcionalmente equivalentes a las patentes y que se hallen legalmente protegidos y sujetos a un procedimiento similar de aprobación y registro, de manera tal que no solo las patentes, sino también otros activos intangibles que son específicos, útiles y nuevos (para entidades o grupos con cifra de negocios que no rebasa 50 millones de euros), así como los sistemas y programas informáticos registrados<sup>5</sup>. Y rechaza las marcas comerciales y activos intangibles similares<sup>6</sup>. No obstante, como se indica seguidamente, la doctrina de la Dirección General de Tributos entendió que el denominado *know-how* estaba amparado por el artículo 23 de TRLIS, y por ende por el artículo 23 de la Ley 27/2014. No es claro, sin embargo, que también lo esté por el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS. Por el contrario, más bien parece no estarlo.

En el ámbito de la legislación española, los activos intangibles cuyas rentas dan derecho al disfrute del incentivo fiscal son, esencialmente, aquellos reconocidos y protegidos por la Ley

<sup>4</sup> A estos efectos se ha tomado en consideración el trabajo publicado en esta misma revista bajo el título *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*.

<sup>5</sup> Párrafos 34, 35, 36 y 37 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

<sup>6</sup> Párrafo 38 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

24/2015, de 25 de julio, de Patentes, la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección jurídica del Diseño Industrial, y la Ley 11/1988, de 3 de mayo, de Protección jurídica de las topografías y de los productos semiconductores, y los mencionados con carácter negativo son, básicamente, los contemplados en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, y en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

Como se ha indicado, la delimitación de los activos intangibles privilegiados no ha sido alterada ni por la Ley 27/2014 ni por la Ley 48/2015, y de ahí que la doctrina administrativa recaída hasta el momento sobre esta materia continúe siendo aplicable. Han sido rechazados por la doctrina administrativa, entre otros, la asistencia técnica [V0585/2013, de 25 de febrero (NFC046682)], el suministro de *software* [V2159/2012, de 8 de noviembre (NFC045794); V2188/2010, de 1 de octubre (NFC039419); V2365/2009, de 23 de octubre (NFC036074)], los signos distintivos de la fabricación [V2100/2009 (NFC035656)], los conocimientos tecnológicos para el montaje e instalación de nuevas plantas industriales [V0787/2009, de 14 de abril (NFC032568)], y aceptados, entre otros, los algoritmos creados por una sociedad en su actividad de investigación, desarrollo e innovación tecnológica [V0933/2012, de 27 de abril (NFC044394)], los muestrarios textiles [V0829/2011, de 31 de marzo (NFC041023)], el denominado *know-how* [V2245/2010, de 19 de octubre (NFC039445)], el nuevo tratamiento para una cierta enfermedad [V1112/2010, de 25 de mayo (NFC038235)], nuevos modelos de calzado con sus correspondientes diseños y demás especificaciones técnicas [V0579/2009, de 24 de marzo (NFC032298)]<sup>7</sup>.

El rango de los activos intangibles privilegiados no se limita a los que hayan accedido a una protección registral sino que también abarca aquellos otros que, aun sin disfrutar de la misma, pueden ser subsumidos en las categorías legalmente establecidas. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha precisado que el incentivo fiscal relativo a *la cesión de uso de determinados activos intangibles, tales como dibujos, modelos, planos, fórmulas, procedimientos secretos o informaciones relativas a experiencias industriales, se aplica tanto si los mismos han sido o no inscritos en un registro público, como si son o no susceptibles de inscripción* [V1881/2012, de 28 de septiembre (NFC045446)]<sup>8</sup>.

En fin, el círculo de los activos intangibles elegidos para disfrutar del incentivo fiscal no coincide estrictamente con el de los activos intangibles creados como consecuencia de una actividad de investigación o desarrollo e innovación en el sentido del artículo 35 de la Ley 27/2014, de manera tal que el de aquellos es más amplio, excepto por lo que se refiere a los programas informáticos, pero menos que el de los contemplados por el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

La aptitud del *know-how* y la inaptitud de la asistencia técnica ubican en el terreno de la reducción por intangibles del artículo 23 de la Ley 27/2014 la dificultad, bien conocida en el contex-

<sup>7</sup> Consultas contenidas en SANZ GADEA, E.: *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*, RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014.

<sup>8</sup> *Idem*.

to del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, de la distinción entre ambos conceptos<sup>9</sup>. A este respecto parece oportuno traer a colación la doctrina contenida en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE<sup>10</sup>. La doctrina de la Dirección General de Tributos ha establecido el deslinde entre el *know-how* y la asistencia financiera en la concurrencia de la obligación de resultado, admitiendo la posibilidad de que contratos concernientes a servicios de consultoría [V0030/2015, de 9 de enero (NFC053548)] y a la fabricación de hamburguesas [V0510/2015, de 4 de febrero (NFC053767)]<sup>11</sup> puedan acogerse al incentivo fiscal. Sobre tan sutil frontera se erige un potente incentivo fiscal.

En un contexto más amplio, para calibrar la densidad de los activos intangibles afectados, puede establecerse una escala que va desde el punto más bajo, constituido exclusivamente por la propiedad industrial registrada, hasta el más alto, integrado por cualquier tipo de activo intangible.

Cuando España estableció el régimen del *patent box*, en el punto más alto de la permisividad se situaba Luxemburgo donde, además de las patentes y otros activos intangibles afines, eran también admitidos los activos intangibles de carácter comercial (*trademark, service marks, domain*

<sup>9</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (pág. 647 y ss., de la obra colectiva dirigida por RUIZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M.).

<sup>10</sup> En el contrato de conocimientos prácticos *–know-how–*, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. Este contrato difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el artículo 7. Los siguientes pagos no son comprensivos de *know-how*:

- Las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa.
- Las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador.
- Las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto.
- Las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el receptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos *–know-how–* dado que estaría relacionada con la experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes).
- Las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y
- Las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas *–trouble-shooting–* como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas *–software–*.

[El texto precedente ha sido tomado de SANZ GADEA, E.: *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*, RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014].

<sup>11</sup> *Con arreglo a lo anterior, en la medida en que la consultante no quede sometida a una obligación de resultado respecto de los franquiciados, la cesión del derecho de uso del know-how quedaría subsumida en el presupuesto de hecho contenido en el apartado 1 del artículo 23 de la LIS, siempre y cuando la contraprestación correspondiente a dicha cesión esté específicamente identificada en el contrato de franquicia celebrado entre las partes y se cumplan los restantes requisitos establecidos en el mencionado precepto.*

*names, designs and models*)<sup>12</sup>, y lo propio sucedía en Hungría, y en el más bajo se encontraba el Reino Unido, donde las patentes constituían el elemento nuclear, aunque también se admitían otros activos intangibles relacionados con la industria farmacéutica, veterinaria y botánica<sup>13</sup>, y lo mismo podía decirse de Bélgica y Francia<sup>14</sup>. Los Países Bajos se situaban en un punto intermedio por cuanto extendía el incentivo fiscal a los activos intangibles fruto de una actividad de investigación y desarrollo aun cuando no hubieran tenido acceso a un registro<sup>15</sup>.

Con todo, no era fácil precisar la posición relativa de cada país por cuanto, además de la legislación, había que contar con las prácticas administrativas, de manera tal que un régimen en apariencia estrecho como el del Reino Unido podría ser tan generoso como el que más<sup>16</sup>. Sea como fuere, la línea roja de separación, como ya se indicó en una colaboración publicada en esta misma revista<sup>17</sup>, sí parecía existir, y podía situarse en la propiedad comercial (*trademark*), la cual solo había sido acogida por Luxemburgo y Hungría. Ahora, tras el Informe de la Acción 5 del Proyecto BEPS, sí parece con nitidez el trazado de esa línea.

En consecuencia, la implantación de las recomendaciones del Informe del Plan de Acción 5 del Proyecto BEPS debería producir una modificación sustancial del panorama descrito, habida cuenta de la exclusión de las marcas comerciales y activos intangibles asimilados.

No pasará inadvertida la trascendencia de la exclusión de las marcas comerciales, en particular cuando la legislación del país de que se trate no solamente diere cobijo en el incentivo fiscal a las marcas creadas sino también a las adquiridas. En efecto, si el ingreso de la cesión de uso de marca tributara privilegiadamente habría un incentivo superlativo para generar gastos en sede de las entidades operativas del grupo mercantil. En este sentido, los países que persistan en mantener regímenes de *patent box* que no cumplan con los estándares establecidos por la OCDE, en particular en el caso de las marcas, se arriesgan a sufrir medidas de retorsión por parte de otros países<sup>18</sup>.

## 5.2. REQUISITOS PARA EL DISFRUTE DEL INCENTIVO FISCAL

En la redacción original del artículo 23.1 de la Ley 27/2014, se recogieron los cinco requisitos incorporados por la Ley 14/2013. Pues bien, la modificación introducida por la Ley 48/2015,

<sup>12</sup> *European Tax Handbook*, 2013.

<sup>13</sup> HMRC: *The Patent Box*.

<sup>14</sup> PWC: *European patent box regimes*.

<sup>15</sup> Véase nota 12.

<sup>16</sup> GREGORY; CASLEY y NAISH: *United Kingdom. The Patent Box Regime*.

<sup>17</sup> SANZ GADEA, E.: *El Impuesto sobre Sociedades en 2013. Incentivos fiscales (III)*, RCyT. CEF, núm. 375, junio 2014.

<sup>18</sup> Párrafo 22 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

respetar todos ellos, excepto el concerniente a la creación de los activos, sustituyéndolo por una regla para determinar la renta afectada por el incentivo fiscal que está basada, justamente, en el grado de intensidad en la creación del activo, que trae causa del Proyecto BEPS.

### 5.2.1. La creación del activo intangible

En la redacción original del artículo 23 del TRLIS, los activos intangibles objeto de la cesión debían haber sido creados en su integridad por la entidad cedente. Este requisito fue rebajado por la Ley 14/2013, pues a tenor de la redacción que la misma estableció de dicho precepto, bastaba que la entidad hubiera *creado los activos objeto de cesión, al menos en un 25 por ciento de su coste*, y así fue reproducido por la Ley 27/2014. ¿Qué había de entenderse por creación? ¿Cómo había de calcularse el coste de esa creación?, fueron las dos cuestiones básicas suscitadas por dicho precepto.

La doctrina administrativa fue bastante flexible pues entendió que la creación podía también realizarse mediante encargo a un tercero, con tal de que la entidad asumiera los riesgos y beneficios de la operación, esto es, que fuera dueña de la obra encargada [DGT V1176/2012, de 30 de mayo (NFC044679)]. Y, en cuanto a la determinación del coste del activo, no había de identificarse con el coste de producción contable, pues la propia norma establecía que el incentivo fiscal también podía aplicarse respecto de *activos intangibles no reconocidos en el balance*.

Una vez que, en lo concerniente al requisito de creación, el activo intangible era considerado apto, el incentivo fiscal versaba sobre la totalidad de la renta que derivaba de su explotación, la cual se integraba en la base imponible en el 40% de su importe.

El requisito de creación del activo intangible ha desaparecido, como tal, tras la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014 establecida por la Ley 48/2015, pero los gastos incurridos en la creación del activo intangible son tomados en consideración para determinar el importe de la renta que puede disfrutar del incentivo fiscal. En efecto, la reducción de la base imponible es el 60% de la renta derivada de la explotación del activo, multiplicada por el siguiente coeficiente:

$$\frac{\text{Gastos incurridos directamente} + \text{Gastos de subcontratación a terceros no vinculados}}{\text{Gastos incurridos directamente} + \text{Gastos de subcontratación totales} + \text{Gastos de adquisición}}$$

Esta fórmula está directamente inspirada en el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS<sup>19</sup>, y de ahí el valor interpretativo de este último.

El primer componente de la fórmula son *los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo*. Lo relevante es, por tanto, que la entidad acometa la creación del activo intangible mediante los medios humanos y materiales que controla y

<sup>19</sup> Párrafo 43 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

de los que dispone. Es el consumo de esos factores de la producción lo que determina la aparición del gasto que se reflejará, obviamente, en los libros de contabilidad. No parece, sin embargo, que sea necesario que el fruto de la actividad de creación sea apto para ser inscrito en el balance.

Solo se toman en consideración los gastos de carácter directo. En este sentido, se establece que *en ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo*<sup>20</sup>. En el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS se indica que los gastos de creación del activo intangible son los incurridos efectivamente en actividades de investigación y desarrollo, pero de ahí no se sigue que los gastos a tomar en consideración a efectos de la determinación del coeficiente sean exclusivamente los efectuados para realizar las actividades tipificadas en el artículo 35 de la Ley 27/2014, concerniente a la deducción por actividades de investigación y desarrollo, por más que tales gastos constituirán normalmente la parte fundamental.

Es irrelevante el lugar de realización de las actividades de creación del activo intangible. Por tanto, eventualmente, podría disfrutar del incentivo fiscal el creado en centros de investigación extranjeros propiedad de la entidad, a diferencia de lo establecido respecto de la deducción por investigación y desarrollo, la cual debe efectuarse en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

El segundo componente de la fórmula son los gastos *derivados de la subcontratación con terceros no vinculados*. No es claro si, bajo el término *subcontratación*, pueden subsumirse exclusivamente los contratos realizados con terceros en los que se les encomienda la realización de unas tareas o la consecución de unos objetivos, bajo instrucciones o configuraciones del resultado apetecido relativamente precisas, o también los que carecen de tales elementos de encauzamiento de la actividad del subcontratista, por más que la subcontratación parece apuntar hacia actividades complementarias de otra principal, básicamente ejecutada por la propia entidad. El Informe final de la Acción 5 se hace eco de esta cuestión, si bien no entra a resolverla pues da por sentado que la subcontratación con un tercero implica que la entidad que pretende disfrutar del incentivo fiscal pilote un proyecto de investigación<sup>21</sup>.

La ubicación geográfica del subcontratista o de la realización de las actividades subcontratadas es indiferente, a diferencia de lo establecido respecto de la deducción por investigación y desarrollo, que requiere que las actividades concernidas se efectúen en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Por tanto, eventualmente, podría otorgarse el incentivo fiscal respecto de activos intangibles creados materialmente en países terceros bajo régimen de subcontratación.

<sup>20</sup> Párrafo 39 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

<sup>21</sup> Párrafo 57 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

El tercer componente de la fórmula son los gastos totales *derivados de la subcontratación*, esto es, tanto los realizados con terceros como con vinculados. Habida cuenta de que este componente forma parte del denominador, es claro que la subcontratación con vinculados reduce el importe de la renta que puede disfrutar del incentivo fiscal. Y es correcto que así sea pues de lo contrario se abriría paso a la imputación arbitraria de la actividad de creación del activo intangible<sup>22</sup>.

El cuarto componente son los gastos incurridos en *la adquisición del activo*, debiendo entenderse que el componente fundamental de los mismos es el importe facturado por el transmitente o precio de adquisición, pero también los gastos adicionales y directamente relacionados con la adquisición. Por el contrario, no deben ser considerados como gastos de la adquisición del activo los incurridos con posterioridad para su mejora, los cuales, en su caso, podrían considerarse como de creación del activo intangible<sup>23</sup>.

Se observa que a medida que el gasto de adquisición del activo intangible o la subcontratación con vinculados ascienden, el coeficiente disminuye, lo que determina el descenso de la renta que puede disfrutar del incentivo fiscal. Lo inverso acontece cuando ascienden el gasto incurrido para la creación o la subcontratación con terceros.

El numerador de la fórmula puede aumentarse en un 30%, sin que el importe resultante pueda superar al denominador, en línea con lo previsto en el Informe final de la Acción 5<sup>24</sup>, bajo la justificación, bastante endeble, de no penalizar excesivamente a las entidades que adquieren el activo intangible o realizan subcontratación con entidades vinculadas.

## 5.2.2. Las circunstancias del cesionario

En este punto, la Ley 48/2015 no ha establecido modificación alguna respecto de lo previsto en la Ley 27/2014, como tampoco lo hizo dicha ley en relación con el TRLIS.

La única condición que se impone, en relación con el cesionario, es que aplique el activo intangible cedido a la realización de actividades económicas.

El cesionario ha de utilizar los derechos de uso o de explotación *en el desarrollo de una actividad económica*, esto es, en el contexto de *la ordenación por cuenta propia de los medios*

<sup>22</sup> Párrafo 49 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

<sup>23</sup> Párrafo 52 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

<sup>24</sup> Párrafos 40 y 41 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

*de producción y de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

Por tanto, si el cesionario se limita a la mera tenencia de los activos intangibles cedidos, sin aplicarlos a una actividad generadora de valor, el cedente no podrá disfrutar del incentivo fiscal. Podría presentarse esta situación cuando una entidad del grupo mercantil realice una función de centralización y redistribución de los activos intangibles creados por otra u otras entidades del propio grupo mercantil entre otras entidades también del grupo mercantil, sin añadir valor alguno. Más difícil es que se presente cuando la cesión se realiza a una persona o entidad no vinculada.

La Consulta V0220/2014, de 30 de enero (NFC050021) ha entendido aplicable el incentivo fiscal al caso en que el cesionario es el Ministerio de Defensa o Fuerzas Armadas, en la medida en que esas entidades públicas *utilizan los intangibles cedidos en el desempeño de tareas y funciones que tienen encomendadas*. Bien se comprende que la consulta ha estirado el concepto de actividad económica hasta un punto difícilmente aceptable desde la perspectiva de la naturaleza de las prestaciones públicas.

Cumpléndose el requisito de afectación del activo a la realización de una actividad económica, es irrelevante que medie una relación de vinculación entre el cedente y el cesionario. Ahora bien, en caso de vinculación, la entidad cedente no debe soportar gastos derivados de la adquisición de bienes y servicios a la entidad cesionaria en cuya determinación se halle incluido el coste de uso de dichos activos intangibles, como seguidamente se comenta.

El cedente obtiene del cesionario la contraprestación correspondiente por la cesión del uso del activo intangible. El cesionario utilizará el activo intangible cedido para producir bienes y servicios, los cuales, eventualmente, podrían ser adquiridos por la entidad cedente, constituyendo para ella *gastos fiscalmente deducibles*, sea como consumo de bienes o servicios o como amortización de un inmovilizado. Esta circunstancia inhibe el disfrute del incentivo fiscal si, entre la entidad cedente y la persona o entidad cesionaria, media una relación de vinculación, en el sentido del artículo 18 de la Ley 27/2014.

El supuesto que determina la inaplicabilidad del incentivo fiscal se integra por dos circunstancias, a saber, que la entidad cedente adquiera bienes o servicios en cuya producción se haya utilizado el activo intangible cedido, por escasa que haya sido esa utilización, y que medie relación de vinculación entre cedente y cesionario. Las dos circunstancias deben concurrir. Por tanto, un tráfico mercantil entre cedente y cesionario no vinculados o vinculados pero relativo a bienes y servicios no afectados por la utilización del activo intangible objeto de la cesión, será irrelevante.

La norma no establece el momento o periodo de tiempo en el que la concurrencia de la relación de vinculación impide el disfrute del incentivo fiscal. La interpretación más acorde con el espíritu de la norma es hacer coincidir la circunstancia temporal de la vinculación con el deceso del gasto.

La relación de vinculación impeditiva ha de concurrir entre la entidad cedente y la persona o entidad cesionaria. Por ejemplo, que las dos pertenezcan al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Por el contrario, no sería impeditivo del disfrute del incentivo fiscal un tráfico mercantil, determinante de gastos fiscalmente deducibles correspondientes a la utilización de bienes y servicios afectados por la utilización del activo intangible cedido, para una entidad distinta de la cedente, aun cuando las dos pertenecieran al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Así pues, si el cesionario, aún vinculado con la entidad cedente, aplica el activo cedido a la realización de actividades económicas, y los bienes y servicios correspondientes no generan gastos fiscalmente deducibles en sede de la entidad cedente, esta podrá disfrutar del incentivo fiscal.

Es claro que, en el ámbito de las operaciones vinculadas, el interés fiscal de las partes concertantes de la cesión apunta hacia el riesgo de sobrevaloración del precio de la cesión, de manera tal que la renta conjunta de la operación podría desplazarse artificialmente hacia la entidad cedente pues es esta la que soporta una menor carga fiscal debido, justamente, al incentivo fiscal. La Administración tributaria, en tal caso, podría aplicar los métodos de valoración de operaciones vinculadas del artículo 18 de la Ley 27/2014, en particular *el método de la distribución del resultado*. La teoría es sencilla, pero llevarla a la práctica, seguramente, no. No ha de ser fácil, ciertamente, esa distribución, en el contexto de la utilización de activos altamente singulares, como lo son los activos intangibles afectos al *patent box*.

En este sentido no se puede compartir la afirmación contenida en el párrafo 26 del Informe final de la Acción 5, según la cual *el enfoque adoptado por el Foro (FHTP) requiriendo una actividad sustancial... garantiza que el otorgamiento de incentivos para la investigación y desarrollo no tiene efectos perjudiciales para otros países...* En efecto, la sola existencia de un régimen fiscal privilegiado, basado en la creación de un activo intangible, incluso por medio de la contratación con terceros, cuya cesión de uso puede pactarse entre partes vinculadas, y cuyo valor de mercado es muy difícil de determinar, supone, por sí mismo, un foco de atracción de maniobras de desplazamiento artificial de beneficios, muy difícil de controlar a través del principio de libre competencia.

Ciertamente, las recomendaciones del Informe final la Acción 5 del Proyecto BEPS configuran un escenario mejor que el preexistente, pero en modo alguno satisfactorio, de cara a taponar el desplazamiento artificioso de beneficios y, desde luego, difícilmente compatible con la sujeción a las reglas del mercado en orden a la ubicación de las actividades económicas que, seguramente, se ven forzadas por la fuerza de atracción del incentivo fiscal<sup>25</sup>.

Lo ideal hubiera sido un acuerdo de desmantelamiento total e inmediato del *patent box*, tanto por razones fiscales pues, como el propio Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS señala, los regímenes preferenciales sobre intangibles suscitan problemas de erosión de la base

<sup>25</sup> *That's no European spirit. You could get the idea they are doing it just to attract companies...* (Wolfgang SCHAEUBLE, Ecofin, 9 de julio de 2013).

imponible<sup>26</sup>, como por razones económicas, pues los centros de investigación y desarrollo, como cualquier otra actividad económica, deberían buscar la ubicación más idónea desde el punto de vista económico, al margen de cualquier incentivo fiscal, creador de distorsiones. Y no se convoque a la necesidad de incentivar la investigación y el desarrollo, pues siendo inapelable que la misma es un potente motor de la modernización y del bienestar, su realización no está impulsada por el incentivo fiscal, sino por imperiosas razones de lógica empresarial.

Con todo, el compromiso al que se ha llegado desplazará de la escena fiscal aquellos regímenes más perjudiciales, tal como los que acogen a las marcas o a los activos intangibles adquiridos y, por ende, no creados. En este contexto, ha de darse la bienvenida al Informe final de la Acción 5.

En fin, distinto es el tratamiento que se da a la transmisión del activo intangible, pues si el adquirente es una persona o entidad vinculada no se aplica el incentivo fiscal, cualquiera que fuere el uso que se diere a dicho activo.

### 5.2.3. Paraísos fiscales y asimilados

El cesionario no debe residir en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, *salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operación responde a motivos económicos válidos, así como que el cesionario realiza actividades económicas.*

El requisito de no residencia en país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal por parte del cesionario ya constaba en la redacción original del artículo 23 del TRLIS. La Ley 14/2013 añadió la excepción concerniente a los Estados miembros de la Unión Europea y la concurrencia de los motivos económicos válidos, y la Ley 27/2014 la referencia a la realización de la actividad económica. La Ley 48/2015 no ha introducido modificación alguna.

Se observa que el requisito versa sobre la situación fiscal de la entidad cesionaria. La entidad cedente puede conocer, desde luego, si la entidad cesionaria está domiciliada en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, puesto que existe una lista oficial de paraísos fiscales, pero tendrá ciertas dificultades para aquilatar la nula tributación.

La restricción puede ser superada, en relación con las entidades cesionarias situadas en algún Estado miembro de la Unión Europea, a condición de que la entidad cedente pruebe que la operación se realiza por motivos económicos válidos y que la entidad cesionaria realiza actividades económicas. ¿Cómo debe sustanciarse la prueba de los motivos económicos válidos? ¿Cómo debe sustanciarse la prueba de la realización de actividad económica?

<sup>26</sup> Párrafo 26 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

Para la entidad cedente, la única motivación económica válida ha de ser la de obtener un lucro que remunere la actividad realizada. Ahora bien, tal motivación está implícita en el propio negocio jurídico de cesión o transmisión del activo intangible, en cuanto realizado a título oneroso. Cuestión distinta es que la entidad que utiliza el activo intangible se halle ubicada en el paraíso fiscal o territorio de nula tributación justamente para aprovechar las ventajas fiscales, más allá de toda lógica económica, pero esta circunstancia no incumbe a la entidad cedente sino a la cesionaria. No está claro, sin embargo, si los motivos económicos válidos se refieren a la lógica intrínseca de la operación de cesión, o a los motivos específicos de las partes concurrentes, en particular los concernientes a la entidad cesionaria.

La realización de actividades económicas se predica respecto de la entidad cesionaria. A tal efecto, la entidad cedente deberá probar que concurren las circunstancias del artículo 5 de la Ley 27/2014.

Una prueba similar se exige para hacer efectiva la cláusula de escape de la transparencia fiscal internacional, pero la situación es distinta porque, en ese supuesto, aparte de contemplarse la huida de un régimen antielusión, media una relación societaria entre las dos entidades afectadas, de manera tal que los elementos de prueba podrán ser controlados con mayor facilidad.

#### 5.2.4. Requisitos contables y documentales

Para determinar la renta imputable a la explotación de los activos intangibles cedidos es necesario conocer los ingresos y gastos imputables a los mismos. A tal efecto, la entidad cedente debe llevar *los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión*. Este requisito contable ya estuvo presente en la primera redacción de la norma portadora del incentivo fiscal, pero es de notar que la misma se refería a los ingresos y gastos, *directos o indirectos*. La vigente norma parece descartar los gastos indirectos, lo que amplía la renta cualificada para disfrutar del incentivo fiscal.

El cumplimiento exige la llevanza de unos registros auxiliares que recojan las operaciones relativas a los activos cedidos. Con ello, en definitiva, se trata de asegurar que el incentivo fiscal se proyecte respecto de la renta derivada de la explotación del activo intangible creado o, en los términos del Informe final de la Acción 5, de establecer un enlace preciso entre los gastos e ingresos imputables al activo intangible en orden a la implementación del enfoque del nexo<sup>27</sup>.

Por otra parte, los contratos de cesión deberán especificar la parte de contraprestación imputable a la cesión del activo intangible cuando aquella comprenda otros conceptos, como pueden ser servicios accesorios. En efecto, el incentivo fiscal no cubre las rentas imputables a servicios

<sup>27</sup> Párrafos 53 y siguientes del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

accesorios prestados por la entidad cedente. En la práctica puede no ser fácil distinguir entre una prestación accesoria y una prestación inherente a la transmisión de conocimientos técnicos para que el cesionario pueda aplicar el activo intangible a su actividad empresarial.

### 5.3. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LAS RENTAS SUSCEPTIBLES DE DISFRUTAR DEL INCENTIVO FISCAL

Las rentas derivadas de la explotación de los activos intangibles cualificados pueden obtenerse por tres vías, a saber, la cesión de uso, la transmisión y la venta de los productos fabricados o de los servicios prestados mediante la utilización de los mismos. La redacción original del artículo 23 del TRLIS solamente preveía la primera, la Ley 14/2013 añadió la segunda, y así ha permanecido en la Ley 27/2014. La tercera nunca ha estado contemplada.

En la redacción original del artículo 23 del TRLIS no se establecían normas de cálculo de la renta objeto del incentivo fiscal, tal vez porque se entendían implícitas en la obligación de llevanza de registros contables prevista en el artículo 23.1 e) del TRLIS. La Ley 14/2013 introdujo un conjunto de reglas, las cuales han sido recogidas parcialmente por la Ley 27/2014, y ligeramente modificadas por la Ley 48/2015.

Antes de describir la forma de determinar la renta cualificada para disfrutar del incentivo fiscal, ha de precisarse si debe ser calculada por cada activo intangible o para el conjunto de los activos intangibles, supuesto que la entidad tuviere varios en explotación. Pues bien, habida cuenta de que la reducción en la base imponible depende del coeficiente anteriormente expuesto, y que ese coeficiente puede ser diferente para cada activo intangible en particular, habrá de concluirse que lo pertinente es calcular la aludida renta para cada activo intangible.

#### 5.3.1. Cesión de uso

Para el caso de la cesión de uso, el artículo 23.3 de la Ley 27/2014, según redacción dada por la Ley 48/2015, establece que *con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación del artículo 12.2 de esta ley, y por aquellos gastos directamente relacionados con el activo cedido.*

En la fórmula precedente se advierten tres componentes:

- Los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo intangible cedido. Por tanto, los gastos de carácter indirecto no serán tomados en consideración. Con mayor motivo, tampoco los de índole financiera.

- Las dotaciones para la amortización de los activos intangibles, en cuanto fiscalmente deducibles. Por el contrario, el deterioro contabilizado no disminuirá la renta susceptible de disfrutar del incentivo fiscal. Se notará que este componente del gasto solo es concebible respecto de los derechos que han podido o debido ser inscritos en el balance por cumplir los requisitos contables pertinentes para determinar la existencia de un activo intangible.
- Los ingresos imputables a la explotación del activo intangible.

El segundo párrafo del artículo 23.2 del TRLIS establecía una regla específicamente dirigida a los *activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad*, a cuyo tenor, *se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos*. Efectivamente, los frutos de la actividad creadora de un activo intangible apto para disfrutar del incentivo fiscal podrían, de acuerdo con las normas contables, no estar contablemente registrados, sea porque la previsión de la obtención de ingresos revista incertidumbre o porque no se puedan valorar con fiabilidad (apdo. 5.º 1 del marco conceptual del PGC). En particular, los gastos de investigación y desarrollo solo pueden activarse bajo el cumplimiento de requisitos muy estrictos, de manera tal que la no activación puede ser una conducta contable adecuada.

Ahora bien, una cosa es que no se hallaren inscritos en el balance y otra, muy diferente, que no pudiera guardarse registro de los gastos incurridos para la creación del activo intangible. ¿Qué otra cosa son y muestran los registros contables antes mencionados? Tal vez por ello dicha regla no ha sido recogida por la Ley 27/2014, sin que ello sea obstáculo para aplicar el incentivo fiscal en relación con las rentas derivadas de la cesión de uso de los derechos enumerados en el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 27/2014, aun cuando no sean aptos para su reflejo en el balance de la entidad. Así lo indica la mención al activo intangible *no reconocido en el balance de la entidad*, por más que tal vez hubiera sido más correcto emplear la palabra derecho en lugar de activo.

### 5.3.2. Transmisión

El último párrafo del artículo 23.1 del TRLIS, según redacción de la Ley 14/2013, extendió el incentivo fiscal a las rentas derivadas de la transmisión de los activos intangibles, siempre que las entidades que la hubieran realizado *no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas*. Esta redacción fue reproducida en la redacción original del artículo 23.1 de la Ley 27/2014, pero la Ley 48/2015 la ha modificado, ligeramente, ampliando el círculo de la exclusión a todas las entidades vinculadas.

No se trata propiamente de una norma de cálculo de la renta afecta al incentivo fiscal, pues su finalidad y efecto es, más bien, extender el incentivo fiscal a las rentas derivadas de la transmisión del activo. Interpretada en sentido contrario, sirve para apuntalar el criterio de que las rentas derivadas de la cesión de uso del activo intangible pueden disfrutar del incentivo fiscal incluso si la entidad cesionaria está vinculada con la cedente.

La norma no se extiende en consideraciones de cómo ha de calcularse el importe de la renta derivada de la transmisión. Por tanto, se aplicarán las reglas contables corregidas, en su caso, por las normas fiscales pertinentes.

En fin, puesto que la norma se refiere a la *transmisión de los activos intangibles*, tal vez pudiera sostenerse que el incentivo fiscal no se aplica en relación con la transmisión de aquellos derechos que no han podido ser reflejados como activos por razón de las reglas contables. Una consideración sistemática rechaza esta interpretación restrictiva, de manera tal que se estima más apropiado entender que la renta derivada de la transmisión de todos los derechos contemplados en el apartado 1 es susceptible de disfrutar del incentivo fiscal.

### 5.3.3. Aplicación al propio proceso productivo

Las patentes, los modelos de utilidad y los restantes derechos contemplados en el párrafo inicial del artículo 23.1 de la Ley 27/2014 pueden ser aplicados por la entidad que los ha creado al proceso de producción de bienes y servicios organizado por ella misma. En este caso, la renta imputable a esos activos intangibles está comprendida en el resultado de explotación. En efecto, el precio de los bienes y servicios distribuidos en el mercado incorpora la contraprestación por el valor que a los mismos insufla el activo intangible. Esa porción podría aislarse mediante un cálculo pericial.

Algunos países, tales como los Países Bajos, Reino Unido y Luxemburgo, diseñaron el *patent box* para ser también aplicado sobre la parte de renta derivada de la comercialización de bienes y servicios para cuya producción fuesen utilizados los activos intangibles (*embedded royalties*). El Informe final de la Acción 5 se hace eco de esta modalidad de explotación del activo intangible, y la acepta, pero indica que las jurisdicciones fiscales que la tengan establecida deberían adoptar un método consistente para determinar la renta imputable al activo intangible, básicamente aplicando las reglas y métodos concernientes a los precios de transferencia<sup>28</sup>.

El artículo 23 de la Ley 27/2014 no contempla, en absoluto, la aplicación del incentivo fiscal a esta modalidad de obtención de la renta derivada de los activos intangibles creados por la propia entidad que los explota. Es claro, por tanto, que el disfrute del incentivo fiscal requiere la dualidad entre la entidad creadora y la utilizadora del activo intangible. Para lograr esa dualidad deben ubicarse en entidades jurídicas distintas las actividades de creación y de explotación de dicho activo. Las fórmulas jurídicas que, a tal efecto, pueden utilizarse son diversas, pero es conveniente recordar que la Consulta V2644/2011, de 7 de noviembre (NFC042925), negó que existiera esa dualidad en caso de unos activos adquiridos por escisión porque habían de ser utilizados por la entidad escindida.

Bajo la consideración precedente, una buena técnica organizativa sería aquella que residenciara la actividad de creación de los activos intangibles en sede de una entidad específicamente

<sup>28</sup> Párrafo 48 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

consagrada a esa tarea, la cual cedería a las entidades vinculadas que realizan las actividades económicas basadas en esos activos intangibles el derecho a su utilización, mediante la pertinente contraprestación. Recuérdese que las rentas derivadas de la cesión de uso del activo intangible a entidades vinculadas pueden disfrutar del incentivo fiscal, aunque no así las procedentes de la transmisión de su propiedad.

## 5.4. ASPECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL

El importe de la reducción de la base imponible se determina de la siguiente manera:

$$R \times Cf \times 60/100$$

- R: La renta imputable a la cesión o transmisión del activo intangible.
- Cf: Gastos incurridos directamente + Gastos de subcontratación a terceros no vinculados/Gastos incurridos directamente + Gastos de subcontratación totales + Gastos de adquisición.

### EJEMPLO 4

Activo intangible constitutivo inherente a un derecho de la propiedad industrial; gastos de creación, 100; subcontratados a terceros, 20; subcontratados a vinculados, 50; adquisición, 40. Ingresos imputables, 45; gastos directamente imputables, 18; amortización fiscalmente deducible, 5; gastos financieros, 7; amortización del inmueble, 2.

- $Cf (100 + 20) \times 1,3/100 + 20 + 50 + 40 = 0,7428$
- $R: 45 - 18 - 5 = 22$
- Reducción:  $22 \times 0,7428 \times 60/100 = 9,8049$

### 5.4.1. Ajuste para determinar la base imponible

La Ley 27/2014 consagra su título IV a la base imponible, y lo divide en cinco capítulos. En el capítulo V establece cuatro reducciones de la base imponible, entre ellas la relativa a las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Estas reducciones no determinan una base liquidable en el sentido del artículo 54 de la Ley General Tributaria, puesto que la Ley 27/2014 no contempla la existencia de tal concepto. En este sentido, el artículo 30, que regula la determi-

nación de la cuota íntegra, establece que *se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.*

En la técnica de liquidación que se contiene en el modelo de declaración (200), el incentivo fiscal del artículo 23 de la Ley 27/2014 se concreta en un ajuste negativo respecto del resultado contable para determinar la base imponible. Este ajuste negativo, que tiene carácter permanente, afecta a todos los límites que se construyen sobre base imponible o cuota íntegra o sus derivadas, pero no a aquel que está desligado de esas magnitudes, como es el límite a la deducción de los gastos financieros del artículo 16 de la Ley 27/2014.

En consecuencia, la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles afecta, minorándola, a la base de cálculo de la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, y también a la base de cálculo de la limitación a la reserva de capitalización, y lo propio cabe decir respecto de la reserva de nivelación.

#### 5.4.2. Incidencia en la deducción para evitar la doble imposición internacional

El artículo 23.3 de la Ley 27/2014 establece que *esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta ley.*

El artículo 31.1 b) establece el límite a la deducción de impuestos satisfechos en el extranjero en el importe de *la cuota íntegra que en España correspondería pagar* por las rentas procedentes del extranjero. Así, el impuesto extranjero se deducirá, pero con el límite de la cuota íntegra que genere la renta procedente del extranjero.

Cuando la renta afectada por el incentivo fiscal proceda del extranjero, habrá podido sufrir una retención por parte de la jurisdicción fiscal extranjera. Esta retención será deducible de la cuota íntegra en los términos previstos en el artículo 31.1 del TRLIS. Pues bien, para calcular el límite de deducción habrá de tomarse la renta efectivamente gravada.

#### EJEMPLO 5

Canon de la cesión: 100, impuesto extranjero: 8 (100/8 %), renta: 30, renta gravable: 12 (30/40 %), cuota íntegra: 3 (12/25 %), límite de deducción: 3.

La norma es superflua, porque es obvio que la cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible, y en la base imponible solamente está una parte de la renta im-

putable a la cesión del activo intangible (en el ejemplo propuesto el 40% derivado de la reducción máxima del 60%).

En este punto es importante puntualizar que el límite se calcula sobre el importe de la renta, aun cuando el impuesto extranjero hubiere recaído sobre el ingreso.

### 5.4.3. Grupos fiscales

La aplicación del incentivo fiscal en el contexto de los grupos fiscales presenta cierta especialidad cuando entre las entidades que los integran se realizan operaciones de cesión de uso de los activos intangibles. Se presentaban al legislador fiscal dos opciones para liquidar el incentivo, a saber, concederlo en el periodo impositivo en el que se generan los ingresos y los correlativos gastos para la entidad cedente, o concederlo en el periodo impositivo en el que los bienes y servicios a cuya producción se hubiere aplicado el activo intangible objeto de la cesión de uso hubieren sido entregados o prestados, respectivamente, a terceros. La redacción original del artículo 23 del TRLIS acogió la primera opción, en tanto que la redacción auspiciada por la Ley 14/2013 se fundamentó en la segunda, y lo propio ha hecho la Ley 27/2014, aunque con diferente literatura.

La redacción original del artículo 23.4 del TRLIS establecía que *tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal*.

Esta redacción, que implicaba una excepción al régimen de la consolidación fiscal, posibilitaba que el incentivo fiscal se pudiera disfrutar en razón a operaciones de cesión puramente internas. En efecto, la entidad cesionaria formaba su base imponible de acuerdo con las normas generales y la cedente tomaba en consideración la reducción del artículo 23 del TRLIS, sin que las normas sobre consolidación rectificasen, mediante el sistema de eliminaciones e incorporaciones, esta situación.

La Ley 14/2013 sustituyó la redacción original del artículo 23.4 del TRLIS por otra en la que sujetaba las operaciones sobre activos intangibles que pretendían acogerse al incentivo fiscal del artículo 23 del TRLIS a *las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta ley*.

La desaparición del mandato original permitió entender que los ingresos y gastos, y los resultados derivados de las operaciones amparadas por el incentivo fiscal realizadas entre entidades del grupo fiscal habían de eliminarse e incorporarse cuando se realizasen frente a terceros, momento en el cual sería aplicable el incentivo fiscal.

La Ley 27/2014 ha clarificado la cuestión, en la misma línea, al disponer su artículo 65.2 que *se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta ley en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros*.

La realización frente a terceros puede acaecer de diversas formas pero, normalmente, se producirá como consecuencia de la transmisión de los bienes o servicios en cuya producción se ha utilizado el activo intangible.

## 5.5. RÉGIMEN TRANSITORIO

El artículo 64 de la Ley 48/2015 ha dado nueva redacción a la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, con efectos de 1 de julio de 2016, esto es, la fecha en la que entra en vigor la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014. La redacción está inspirada en los compromisos asumidos por las jurisdicciones fiscales, tal y como aparecen relatados en el Informe final de la Acción 5 del Proyecto BEPS, que en esencia son<sup>29</sup>:

- No se permitirán nuevos «entrantes» a los regímenes de *patent box* incompatibles con el enfoque del nexo directo, a partir de 30 de junio de 2016.
- Los procesos legislativos para implantar el enfoque del nexo deben comenzar en 2015.
- El disfrute de los regímenes de *patent box* incompatibles con el enfoque del nexo, podrán ser disfrutados hasta 30 de junio de 2021.

El régimen transitorio parte de la base de que, en nuestra legislación, ha habido dos regímenes de reducción de la base imponible por causa de rentas procedentes de determinados activos intangibles, a saber, el establecido en la redacción original del artículo 23 del TRLIS, establecida por la Ley 16/2007, y el previsto en la segunda redacción del artículo 23 del TRLIS, establecida por la Ley 14/2013, el cual, como se ha indicado, ha sido, básicamente, reproducido en el artículo 23 de la Ley 27/2014, y permite la aplicación de cada una de esas legislaciones, a opción de la entidad cedente, respecto de las rentas procedentes de las cesiones del derecho de uso o explotación concertadas durante la vigencia de las mismas. En consecuencia:

- Las rentas derivadas de los contratos de cesión de uso o explotación celebrados antes del 29 de septiembre de 2013, fecha de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, podrán acogerse a lo previsto en la redacción original del artículo 23 del TRLIS.
- Las rentas derivadas de los contratos de cesión de uso o explotación celebrados en dicha fecha y posteriores hasta 30 de junio de 2016 podrán acogerse a lo previsto en la redacción original del artículo 23 de la Ley 27/2014.

En estos dos casos, a partir del 30 de junio de 2021, se aplicará lo previsto en la redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, establecida por la Ley 48/2015.

---

<sup>29</sup> Párrafos 62, 63 y 64 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

Supuesto que no se ejercitare la opción que concede la norma transitoria, deberá aplicarse la norma vigente en el momento de devengo de la renta. Por tanto, en tal caso, las rentas percibidas a partir del 30 de junio de 2016 se registrarán por lo previsto en el artículo 23 de la Ley 27/2014, según redacción de la Ley 48/2015, cualquiera que hubiere sido la fecha de celebración del contrato de cesión de uso o explotación.

En cuanto a las rentas derivadas de la transmisión del activo intangible, igualmente se establece un régimen opcional, consistente en la aplicación de lo previsto en la redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, con independencia del momento de creación del activo intangible. En consecuencia:

- Las rentas derivadas de las transmisiones efectuadas antes del 30 de junio de 2016 se registrarán, necesariamente, por lo previsto en la redacción original del artículo 23 de la Ley 27/2014.
- Las rentas derivadas de las transmisiones efectuadas a partir del 30 de junio de 2016 y hasta el 30 de junio de 2021 podrán registrarse por lo previsto en la redacción original del artículo 23 de la Ley 27/2014, a opción de la entidad cedente. En caso de no ejercitar la opción se aplicará lo previsto en la redacción del artículo 23 de la Ley 27/2014, establecida por la Ley 48/2015.

# LA CONSIDERACIÓN DEL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA. ANÁLISIS TÉCNICO Y DE CONSTITUCIONALIDAD

**Javier Luis de Miguel Marqués**

*Asesor Fiscal y Contable*

*Responsable de difusión interna de actualidad normativa tributaria en Grup Gestió (Girona)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

---

## EXTRACTO

Dadas las particulares características del arrendamiento de inmuebles, cuyos rendimientos son susceptibles de adoptar dos naturalezas tributarias diferentes, como son los rendimientos del capital y los rendimientos de actividades económicas, nos planteamos si los criterios que el legislador del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades emplea para sistematizar esta distinción son, en primer lugar, adecuados y coherentes desde el punto de vista jurídico en el marco de las definiciones que otras ramas del Derecho emplean para definir una actividad económica; en segundo lugar, si dichos criterios contribuyen con eficacia a los objetivos pretendidos por la voluntad del legislador a la hora de diseñarlos; y por último, si estos criterios son conformes a una serie de principios constitucionales básicos, tanto a nivel general (seguridad jurídica), como en el ámbito de los derechos fundamentales y libertades públicas previstos en la Constitución, especialmente por lo que respecta al deber de contribuir, núcleo y fundamento del sistema tributario, así como respecto a la autonomía de organización económica del empresario.

**Palabras claves:** arrendamiento, seguridad jurídica, autonomía calificadora e igualdad.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 01-03-2016*

## THE CONSIDERATION OF PROPERTY RENTAL AS AN ECONOMIC ACTIVITY IN DIRECT TAXATION. TECHNIC AND CONSTITUTIONAL ANALYSIS

Javier Luis de Miguel Marqués

---

### ABSTRACT

Given the especial characteristics of property letting, which earnings can be considered as capital profits, as well as business profits, this article deals with the evaluation of the criteria that legislator of personal income tax and business income tax, firstly in the sense that how adequate and coherent these criteria are, in the scheme of the definitions of economic activity given by other law branches; secondly, whether these criteria contribute effectively to the goals established by the legislator in connection to the main principles of the Spanish taxation; and finally, whether these criteria are according to a series of main constitutional principles, at a general level (legal security), and in the scope of fundamental rights established by the Spanish Constitution, specially what concerns to the duty of contributing, core of the tax system, and to the business organization autonomy.

**Keywords:** property letting, legal security, qualifying autonomy and equality.

---

---

## Sumario

1. Origen y evolución de la norma recogida actualmente en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS
  - 1.1. Breve introducción histórica del precepto
  - 1.2. La reforma fiscal vigente a partir del ejercicio 2015
2. El concepto de actividad económica en la LIRPF y en otras normas jurídicas
3. Alcance e interpretación de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS
  - 3.1. Alcance fiscal de la calificación de actividad económica
  - 3.2. La interpretación del artículo 27.2 de la LIRPF. El asunto de la «estructura organizativa mínima»
4. La posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS (I)
  - 4.1. Pronunciamientos previos del Tribunal Constitucional e introducción a la cuestión en el ámbito de la Ley General Tributaria
  - 4.2. La posible colisión entre los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS y el artículo 9.3 de la CE
5. La posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS (II)
  - 5.1. Alcance e interpretación del artículo 31.1 de la CE
  - 5.2. La posible colisión entre los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS y el artículo 31.1 de la CE
6. La posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS (III)
  - 6.1. Alcance e interpretación del artículo 38 de la CE
  - 6.2. La posible colisión entre los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS y el artículo 38 de la CE
7. Conclusión y propuestas de reforma
  - 7.1. Conclusión
  - 7.2. Propuestas de reforma

## 1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA NORMA RECOGIDA ACTUALMENTE EN LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS

### 1.1. BREVE INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL PRECEPTO

El precepto objeto del presente estudio tiene su origen en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), siendo inexistente en las anteriores regulaciones de este impuesto con la estructura tal como la conocemos hoy (así, en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, solamente se hacía referencia, por un lado, a los rendimientos derivados del arrendamiento y, por otro, a los rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales). Así, establecía el derogado artículo 40.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio:

«2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para el desempeño de aquella se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral».

Una primera restricción adicional a estas condiciones la encontramos en la dición de los también derogados artículos 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF, que, además de modificar la expresión del apartado b), añaden al requisito de persona empleada, la condición de que el contrato laboral sea a jornada completa:

«2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral *y a jornada completa*».

Por último, la actualmente vigente Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF), en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2014, además de la anecdótica reenumeración del artículo que contiene dicho precepto (que pasa a ser el art. 27.2), introduce otra modificación, excluyendo del cumplimiento de los citados requisitos a la actividad de compraventa de inmuebles, y limitando por tanto el alcance del precepto a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

«A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

## 1.2. LA REFORMA FISCAL VIGENTE A PARTIR DEL EJERCICIO 2015

Valga decir, por último, que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, ha introducido una modificación en la redacción del artículo 27.2 de la LIRPF, el cual, con efectos desde el 1 de enero de 2015, queda redactado como sigue:

«2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa».

Y como gran novedad, el artículo 5.1 de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), transcribe, para este impuesto, lo establecido por la ley del IRPF. Así, dicho precepto establece:

«En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa».

Es decir, la reciente reforma introducida suprime, por un lado, el requisito del local afecto y por otro, se ha dado carpetazo a las dificultades interpretativas derivadas de la extrapolación de dicho precepto a la otra figura impositiva directa por excelencia de nuestro sistema tributario, el

Impuesto sobre Sociedades, por cuanto se han extendido a este los efectos del artículo 27.2 de la LIRPF, otorgando un tratamiento homogéneo a la definición de actividad económica de arrendamiento de inmuebles en ambos impuestos.

## 2. EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LA LIRPF Y EN OTRAS NORMAS JURÍDICAS

Como primera idea, valga aclarar que, dado que la posesión de inmuebles a menudo implica una manifestación de ahorro personal, los rendimientos que de ellos se obtengan no siempre tienen que tener la consideración conceptual de rendimientos procedentes de una actividad económica, sino que también pueden tener la consideración de rendimientos del capital inmobiliario. Por tanto, a diferencia de otro tipo de actividades, que solo pueden tener la consideración de económicas, el arrendamiento de inmuebles es susceptible de ser considerado de dos maneras distintas, pues no siempre quien la realiza tiene la consideración fiscal de empresario, sino que en ocasiones simplemente existe la pura tenencia de bienes inmuebles, o bien su gestión sin que pueda considerarse que exista una mínima ordenación de factores productivos. Pero veamos, en primer lugar, qué se entiende por actividad económica en diversas fuentes del Derecho español.

Por un lado, el artículo 27.1 de la LIRPF define los rendimientos de actividades económicas como «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», definición casi idéntica a la que encontramos en el artículo 5.1 de la LIS, que establece que «se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Por otro, el artículo 5.Uno c) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), considera que tendrán la reputación de empresarios, a efectos del impuesto, «quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

A su vez, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 79.1, afirma que «se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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». Y en su artículo 78.1 establece que «El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacio-

nal, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto». Afirmación que queda complementada por lo establecido en su artículo 80, donde, lejos de indicar factores objetivos para la prueba de la realización de una actividad económica, establece que «el ejercicio de las actividades gravadas se probará por cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3 del Código de Comercio».

Por último, fuera del ámbito del Derecho tributario encontramos, por un lado, que el Código de Comercio no hace referencia a un concepto abstracto de actividad económica, sino que define al comerciante, figura diferente a la de empresario, en tanto que más específica que esta, en el apartado primero de su artículo 1, como «los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente». Y en su artículo 3 enuncia una presunción de realización de actividad económica, «desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil».

Y, por otro lado, la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo define, en el primer párrafo del artículo 1.1, al trabajador autónomo como «las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena». Además, a partir del 1 de enero de 2017, a este párrafo se le añade en virtud de la redacción dada al mismo por la Ley 27/2011, de 1 de agosto, el siguiente inciso: «Esta actividad autónoma o por cuenta propia podrá realizarse a tiempo completo o a tiempo parcial».

Por todo ello, puede deducirse que el concepto de actividad económica queda sujeto a definiciones diversas, en ocasiones contradictorias, y que en el caso de las normas fiscales, se caracterizan por una significativa estanqueidad en función del tributo al que se refieran. Así, por ejemplo, se podría ser empresario a efectos de IVA, pero no de IRPF o de Impuesto sobre Sociedades.

Lo que sí es cierto es que los actuales redactados de la LIRPF y de la LIS son los únicos que condicionan el ejercicio de una determinada actividad económica al cumplimiento de una serie de requisitos concretos. Si bien es cierto que con la redacción vigente de dichos artículos desde 1 de enero de 2015, se concilia mejor su contenido con el del apartado primero del mismo artículo, ya que este establece que la ordenación podrá ser «de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos», así como que el rendimiento debe proceder «del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores», ello no quiere decir que se concilie perfectamente, pues mientras que el artículo 27.1 de la LIRPF permite la ordenación «de uno solo de estos factores», el apartado 2 del mismo artículo admite, con carácter obligatorio, la ordenación concreta de uno de ellos, en este caso el factor trabajo. Y todo ello no priva, como decimos, que la definición que realizan el artículo 27.2 de la LIRPF y el artículo 5.1 de la LIS de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles es una definición *sui generis*, que no cuenta con parangón, dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

### 3. ALCANCE E INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS

#### 3.1. ALCANCE FISCAL DE LA CALIFICACIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

No podemos obviar el alcance de lo establecido en el artículo 27.2 de la LIRPF y el artículo 5.1 de la LIS, pues sus consecuencias no se limitan al ámbito de dichos impuestos. Al establecer dichos artículos una definición específica de actividad económica aplicable a un concreto sector de actividad, sus consecuencias se extienden, para dicho sector, a todos los aspectos tributarios que emplean como base dicha definición, precisamente porque la estanqueidad del concepto de actividad económica no es absoluta, y en ciertos tributos existe una remisión, en este caso, a la normativa del IRPF.

Comenzando por la incidencia en el propio IRPF, el tratamiento del arrendamiento de inmuebles como rendimiento de actividades económicas comporta algunas particularidades significativas respecto de su consideración como rendimientos del capital inmobiliario, que describimos someramente a continuación:

- Inaplicación de la reducción del 60% en el rendimiento neto por el arrendamiento de viviendas, recogido en el artículo 23.2 de la LIRPF.
- Mayor amplitud en la deducibilidad de gastos (por ejemplo, los gastos de financiación y de reparación dejan de estar topados al rendimiento íntegro).
- Obligación de llevanza de libro registro de ingresos y ventas, o contabilidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 33 del Código de Comercio según la actividad determine su rendimiento con arreglo al método de estimación directa simplificada o normal.
- Obligación de presentar, trimestralmente, el modelo 130, correspondiente al pago fraccionado del rendimiento de actividades económicas en estimación directa del IRPF.
- Imposibilidad de aplicar los conocidos como «coeficientes de abatimiento» en el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles con una determinada antigüedad.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, la consideración como empresario de todos aquellos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 5.1 de la LIS conlleva fundamentalmente su acceso a la aplicación del régimen especial de incentivos del capítulo XI del título VIII de la LIS, relativo a las entidades de reducida dimensión.

Pero el alcance de esta distinción puede reportar sus efectos más negativos para el contribuyente precisamente fuera del ámbito del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. Así, en aquellas comunidades autónomas donde exista tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio o por el

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las consecuencias de la consideración o no del arrendamiento de inmuebles como actividad económica pueden tener unas consecuencias muy importantes para la tesorería del contribuyente. Así, el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), establece que estarán exentos «los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que esta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. [...] Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Nuevamente, el artículo 11 de la LIP se refiere a los requisitos establecidos por la LIRPF, cuando afirma que «los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible siempre que aquella se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio». Es decir, es clara la referencia que hace a la LIRPF la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, para vincular directamente la exención de los elementos afectos o participaciones en sociedades cuya actividad sea la de arrendamiento de inmuebles al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF.

En cuanto a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (en adelante, LISD), en su artículo 20.2 c) regula la reducción del 95% en caso de transmisión del patrimonio empresarial, de manera que «en los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio». E igualmente, «en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio» (la cursiva es nuestra).

Es decir, puesto que la LISD se remite a la consideración de elementos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio para poder aplicar los beneficios fiscales a la transmisión lucrativa (*inter vivos* o *mortis causa*), lógicamente está supeditando la aplicación de los mismos al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF. Con ello, los contribuyentes residentes en las comunidades autónomas que, sin perjuicio de sus peculiaridades propias de la normativa autonómica al respecto, conservan operativo el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pueden ver significativamente alterada su tributación por estos tributos.

Por su parte, y pasando ahora a la fiscalidad indirecta, el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado

de Valores (anteriormente art. 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores), regula el régimen fiscal de la transmisión de valores, estableciendo que quedan sujetas a tributación las transmisiones de valores en que «se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos», extremo que se presumirá:

«a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España *que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales*, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España *que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales*, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella».

Como se puede ver, la delimitación del concepto de actividad económica resulta de vital importancia para determinar el régimen fiscal de la tenencia y transmisión de patrimonio inmobiliario, o de valores representativos de la participación en entidades que lo ostenten. Y, sobre todo, es importante que el contribuyente pueda conocer, *a priori*, si su actividad puede tener o no la calificación fiscal de económica, dados los efectos perjudiciales que le podría reportar una regularización administrativa de la situación.

### 3.2. LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 27.2 DE LA LIRPF. EL ASUNTO DE LA «ESTRUCTURA ORGANIZATIVA MÍNIMA»

En el análisis de la doctrina administrativa y la jurisprudencia de la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que respecta a la interpretación del artículo 27.2 de la LIRPF, podemos distinguir dos etapas claras: una primera, que podríamos denominar «estricta» o de interpretación restrictiva y extensión de lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LIRPF al Impuesto sobre Sociedades, y que abarca aproximadamente hasta el año 2010, y una segunda, que podríamos denominar «flexible». En la primera etapa, la interpretación literal y restrictiva de la norma tiene un claro carácter monolítico e indiscutible. En ella, al mismo tiempo que se empleaba dicha interpretación restrictiva, se iban definiendo criterios respecto de las características, no descritas pero implícitas en el literal del precepto, que debían reunir tanto el local afecto como la persona contratada, a fin de dar por cumplidos los requisitos fijados legalmente.

Las líneas interpretativas de la primera etapa se recogen desde las primeras consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) referentes a este precepto. Así las Consultas de 3 de julio de 1992 (NFC000979) y 5 de noviembre de 1993, se mueven en la línea estricta de considerar el local afecto y la persona contratada como requisitos imprescindibles para la consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, lo cual no carece de lógica teniendo en cuenta la contundencia de la dicción literal de a la sazón vigente artículo 25.2 de la LIRPF. Al mismo

tiempo, se iba desarrollando doctrina referente a los extremos que habían de cumplir tanto el local afecto como la persona contratada. Así, la doctrina administrativa de la DGT vino a rellenar, con sumo detalle, la falta de concreción de los requisitos establecidos en el actual artículo 27.2 de la LIRPF. Por ejemplo, en cuanto al cumplimiento del extinto requisito de la existencia de un local dedicado exclusivamente a la gestión, podemos destacar los siguientes extremos:

- Se aceptaba la utilización de una parte de un local, siempre que la parte utilizada para la actividad fuese susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto y estuviese exclusivamente destinado a la gestión de la actividad<sup>1</sup>. Incluso se acepta la utilización de una habitación en un piso o en el propio domicilio del propietario, [siempre y cuando] «la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado o independiente del resto, y esté exclusivamente destinada a llevar a cabo la gestión de la actividad, [cuestión que] se acreditará con cualquiera de los medios reconocidos en derecho»<sup>2</sup>.
- No se consideraba que las oficinas compartidas cumpliesen el requisito de contar con un local exclusivo destinado a llevar la gestión de la actividad, si bien cuando el local fuese compartido con terceras personas es necesario valorar en qué medida los pactos existentes permitían el uso exclusivo de una parte identificable del local<sup>3</sup>.

Por lo que respecta a la exigencia de una persona empleada con contrato laboral, si bien parece cuestión sencilla, ha despertado algunas dudas que la DGT ha ido resolviendo. Así, por ejemplo:

- Tradicionalmente no se admitía la gestión a través de una sociedad especializada en la gestión de inmuebles en arrendamiento<sup>4</sup>. Sin embargo, con el nuevo artículo 5.1 de la LIS, con un criterio extremadamente discutible que posteriormente retomaremos, la DGT permite la externalización de los medios personales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades<sup>5</sup>.
- La remisión a la normativa laboral es clara<sup>6</sup> a la hora de verificar el cumplimiento del requisito de contrato laboral de la persona empleada. La LIRPF no hace mención a la hipotética vinculación entre el titular de la actividad y la persona empleada, por lo que cabe que esta sea un miembro de la unidad familiar, siempre y cuando el em-

<sup>1</sup> DGT, C1254/1996, de 25 de julio (NFC005898), y CV1894/2005, de 28 de septiembre (NFC040618).

<sup>2</sup> DGT, C1543/1993, de 5 de noviembre.

<sup>3</sup> Véase nota 1.

<sup>4</sup> DGT, CV2217/2010, de 6 de octubre (NFC039453).

<sup>5</sup> DGT, CV3880/2015, de 3 de noviembre (NFC057306); CV3744/2015, de 26 de noviembre (NFC057058), y CV3915/2015, de 9 de diciembre (NFC057263).

<sup>6</sup> Entre otras, CV0087/2008, de 16 de enero (NFC028360).

pleado esté dado de alta en el régimen general de la Seguridad Social y el contrato sea calificado como laboral por la normativa correspondiente<sup>7</sup>. Así, por ejemplo, siempre que la normativa laboral vigente lleva a cabo una igualación o equiparación entre el contrato con jornada reducida por cuidado de menor y el establecido a jornada completa, se cumplirá el requisito relativo al personal contratado<sup>8</sup>.

- El régimen de cotización a la Seguridad Social no impide considerar que si se trata de un contrato laboral, deba entenderse cumplido el requisito<sup>9</sup>. Tampoco afecta el tipo de contrato, que puede ser en prácticas<sup>10</sup>.
- La persona contratada para la limpieza y mantenimiento de los bienes arrendados no cumple el requisito, ya que «la persona debe prestar servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha y, por tanto, distintos del mantenimiento y vigilancia de las zonas comunes de los inmuebles arrendados, que son funciones propias del conserje»<sup>11</sup>, cuestión que parece lógica si nos atenemos al requisito de que la persona empleada lo esté «para su desempeño» o «para su ordenación».
- No es válido agrupar varias sociedades mercantiles en una comunidad de bienes para compartir las funciones de la persona asalariada exigida por ley<sup>12</sup>.
- Posiblemente una de las más peregrinas interpretaciones que ha hecho la DGT, una vez más con base en una deficiente redacción del precepto, sea afirmar que no se cumple el requisito de persona contratada a jornada completa cuando se dispone de dos personas contratadas a media jornada<sup>13</sup>.

La doctrina de los tribunales administrativos también ha sido prolífica en cuanto a la interpretación del alcance del artículo 27.2 de la LIRPF, pero introduciendo un matiz contrario al contribuyente. Este matiz consiste precisamente en la interpretación del término «únicamente» del artículo 27.2 de la LIRPF, que si bien deja claro que en ausencia de los requisitos establecidos no puede existir actividad económica, hasta ahora al menos en el ámbito del IRPF, no se desprende de él que esta circunstancia concurra «en todos los casos» en que se cumplen los requisitos. Por este motivo, con base en la prevención del abuso consistente en constituir estructuras artificiosas

<sup>7</sup> DGT, C913/2000, de 19 de abril (NFC057676).

<sup>8</sup> DGT, CV0087/2008, de 16 de enero (NFC028360); CV2120/2010, de 24 de septiembre (NFC039284), y CV3024/2013, de 10 de octubre (NFC049293).

<sup>9</sup> DGT, CV2464/2005, de 2 de diciembre (NFC055971), y C2127/1999, de 11 de noviembre (NFC057677).

<sup>10</sup> DGT, CV2530/2008, de 30 de diciembre (NFC033468).

<sup>11</sup> DGT, CV1253/2009, de 27 de mayo (NFC033403), y C144/1995, de 17 de enero (NFC002125).

<sup>12</sup> DGT, CV3475/2015, de 12 de noviembre (NFC057164).

<sup>13</sup> DGT, CV2464/2005, de 2 de diciembre (NFC055971), y C0234/2001, de 8 de febrero.

con el mero objetivo de cumplir con la normativa fiscal, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se pronuncia en repetidas ocasiones<sup>14</sup> en el sentido de que la exigencia de ciertos requisitos no implica «que estos requisitos necesarios sean también suficientes, esto es, que su sola presencia equivalga en todo caso a la existencia de actividad económica de arrendamiento, lo que podría suponer dar cobertura a puras ficciones de actividad, algo que, como es lógico, no puede haber sido querido por la norma legal. Y no lo ha sido, como resulta de su propio tenor literal», y «la expresión escogida por la norma legal para dar entrada a su efecto diferenciador, "únicamente cuando", indica claramente que se establece una barrera de entrada que excluye todos los casos que no la superen, pero no indica que ampare cualquier caso que sí lo haga, como sí ocurriría si la norma se hubiese limitado a decir que hay actividad económica "cuando", o "siempre que", se den los requisitos a los que después alude», a nuestro juicio acertada afirmación que pretende excluir la posibilidad de establecer estructuras que no respondan a una lógica económica, sino que su única finalidad sea la evasión fiscal. Valgan como ejemplo las Resoluciones del TEAC de 8 de noviembre de 2007, de 19 de diciembre de 2007 y de 3 de diciembre de 2009. Dicha línea argumentativa se encuentra en la línea del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo vistas las Sentencias Emsland-Stärke, Asunto C-110/99 (NFJ045382), y Halifax, Asunto C-255/02 (NFJ021677), como sea que el Tribunal Europeo afirma que «se produce un abuso exclusivamente cuando, pese a haberse observado las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se logran los objetivos perseguidos por dicha normativa y existe la voluntad de obtener un beneficio creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención». Este principio, aplicado concretamente al artículo 27.2 de la LIRPF, haría constitutiva de abuso la simple implementación de una estructura que solo aparentemente cumple con la finalidad de la norma (la existencia de una «estructura organizativa mínima»), pero que esconde su razón de ser en la finalidad evasiva, por no estar justificada con base en la realidad de la actividad.

El problema del literal del artículo 27.2 de la LIRPF es que, como acabamos de ver, la interpretación del término «únicamente» solo opera en contra del contribuyente, pues los requisitos establecidos por el mismo son necesarios pero pueden no ser suficientes, de manera que el contribuyente nunca tendrá la certeza de estar amparado por la norma, cuestión esta que nos ocupará más ampliamente con posterioridad.

Hecha esta precisión, procedamos ahora a analizar los criterios más relevantes que los Tribunales Contencioso-Administrativos emplean para interpretar el precepto objeto de nuestro estudio. Como hemos introducido anteriormente, los tribunales se adherían sin reservas a esta interpretación literal y excluyente de los requisitos de personal y local. Sin embargo, todas las inciertas cuestiones comentadas comienzan a tener su reflejo en la jurisprudencia a partir del año 2010. Concretamente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2010 (NFJ040973) supone una valoración casuística desde el momento en que, según el tribunal, «siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta, no es lo esencial». El tribunal entiende como esen-

<sup>14</sup> Véanse Resoluciones tales como la 254/2006, de 3 de diciembre de 2009 (NFJ037479); 4305/2009, de 7 de abril de 2010 (NFJ039353), y 58/2007, de 24 de noviembre de 2009 (NFJ037355).

cial la «ordenación de medios para lograr un beneficio» que es la principal característica de los rendimientos por actividades económicas.

Se vuelve a apreciar esta línea flexibilizadora en las Sentencias del Alto Tribunal de 2 de febrero de 2012 (NFJ046697) y 8 de noviembre de 2012 (NFJ049533). A partir de este momento prospera el criterio según el cual «Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio»<sup>15</sup>, argumento que puede servir para llegar a la conclusión de que «la presencia de un local y de un empleado no es por sí sola motivo suficiente para que quien vende inmuebles sea empresario. Es necesario, además, que esa persona realice una actividad de ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o en la distribución de bienes o de servicios»<sup>16</sup>. Más concretamente, el Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, en reciente sentencia<sup>17</sup>, ahonda en esta cuestión, indicando que «el que la resolución administrativa diga que la naturaleza del vínculo que une al administrador es de naturaleza mercantil y no laboral para afirmar a continuación que la sociedad no realiza una actividad económica, carece de fundamento», ya que «ni hay un precepto similar en la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni tampoco hay disposición alguna en esta ley que remita a la Ley del IRPF para su aplicación en estos casos».

En conclusión, por falta de regulación específica, los tribunales han ido construyendo una jurisprudencia en el Impuesto sobre Sociedades totalmente diferente a los estrechos criterios establecidos por el IRPF, criticando la dicción del artículo 27.2 de la LIRPF y remitiendo a la consideración de cada supuesto de hecho a la hora de determinar si existe actividad económica.

La clave, como se ha dicho, es que estas referencias realizadas por los Tribunales de Justicia no se hacen interpretando el artículo 27.2 de la LIRPF, sino su aplicación analógica al Impuesto sobre Sociedades, en cuyo texto refundido ninguna referencia se hacía, hasta la entrada en vigor de la nueva LIS, a dichos requisitos, así como ninguna remisión al respecto a la normativa del IRPF. En este mismo sentido, el TEAC mediante Resolución de fecha 28 de mayo de 2013, R. G. 4909/2009 (NFJ051064), y en la cual se ha apoyado también la doctrina reciente de la DGT, dice que la doctrina preexistente permanece inalterada, apoyándose en tres argumentos:

<sup>15</sup> Sentencias del TS de 2 de febrero de 2012 [recurso de casación 2318/2010 (NFJ046697)] y de 28 de octubre de 2010 [recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006 (NFJ040973)].

<sup>16</sup> Sentencias del TS de 16 de abril de 2012 [recurso de casación 1658/2008 (NFJ046730)], de 28 de octubre de 2010 [recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006 (NFJ040973)], de 2 de febrero de 2012 [recurso de casación para la unificación de doctrina 2318/2010 (NFJ046697)] y de 8 de noviembre de 2012 [recurso de casación 3766/2010 (NFJ049533)].

<sup>17</sup> Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 30 de octubre de 2015 [recurso número 235/2013 (NFJ061115)].

- La relativización de los requisitos de persona y local que hace el Tribunal Supremo «se explica en el contexto de la no aplicación de la misma a actividades que van "más allá" del arrendamiento y la compraventa de inmuebles, como resulta con claridad de las posteriores sentencias de 15 de septiembre 2011 (Recurso de Casación núm. 1351/2008) y de 2 de febrero de 2012 (Recurso de Casación núm. 2318/2010)».
- «En las sentencias citadas el Alto Tribunal no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla del local y el empleado, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la *ratio decidendi* de los fallos».
- «La jurisprudencia analizada del Tribunal Supremo, tal y como se ha expuesto más arriba, o bien no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación, [...] o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto».

Por ello, estas sentencias, aunque no entran a contradecir lo establecido en el artículo 27.2 de la LIRPF en el ámbito propio de dicho impuesto, puesto que tal extremo constituiría una interpretación *contra legem* de la norma, rotundamente prohibida por nuestro ordenamiento jurídico<sup>18</sup>, resultan interesantes por cuanto abren una reflexión respecto de la idoneidad de encuadrar la definición de una actividad económica concreta dentro de unos márgenes tan estrechos, ya que más allá de cuestionar si resulta de aplicación lo establecido en el artículo 27.2 de la LIRPF, como se ha podido comprobar, también se realizan juicios de valor sobre la adecuación técnica y la lógica económica de dichos requisitos. Obviamente, la conclusión, en nuestra opinión, de las causas de no aplicación de dicha jurisprudencia al artículo 27.2 de la LIRPF en su propio ámbito de actuación, pueden simplificarse en la simple razón de que el Tribunal Supremo, cuya jurisprudencia tiene como función, según el artículo 1.6 del Código Civil, «complementar el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca [...] al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho», debe ceñirse al «sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas» (art. 6 del Código Civil). En otras palabras, y recurriendo al aforismo latino tantas veces empleado por el Tribunal Supremo, *in claris non fit interpretatio*, no cabe una interpretación jurisprudencial al término «únicamente» del artículo 27.2 de la LIRPF más allá de su propio sentido, es decir, como requisito mínimo, y como condición suficiente, pues de tal expresión parece que se

<sup>18</sup> Véase, por ejemplo, Sentencia del TC 24/2004, de 27 de febrero.

desprende la voluntad del legislador de que la actividad de arrendamiento de inmuebles no tenga la consideración de actividad económica salvo cuando se cumplen dichos requisitos. En otras palabras, el Tribunal Supremo no puede interpretar lo que no admite interpretación, y menos aún hacerlo en sentido contrario a su literal.

Otra interesante reflexión sobre la idoneidad de dichos preceptos, a pesar del despropósito interpretativo que supone, la ofrece la DGT, que se ha permitido traspasar lo dispuesto en la ley en tres recientes consultas vinculantes<sup>19</sup>, en las cuales permite, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, externalizar los medios personales requeridos por la LIS en una empresa de gestión inmobiliaria, aduciendo que el preámbulo de la LIS estableció la «necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas», y que «la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, realizando la entidad, por tanto, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS y, sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas». En cuanto a la interpretación del artículo 1.6 del Código Civil, omite el uso del «sentido propio de sus palabras», y prefiere decantarse a la interpretación según «la realidad de su tiempo». Ahora bien, esta interpretación tiene, a mi juicio, importantes lagunas:

- Por un lado, la interpretación de las normas no puede hacerse *contra legem* (es decir, obviando un término literal y unívoco del precepto, como es *únicamente*), porque de lo contrario se estaría creando Derecho *ex novo*.
- Por otro lado, esta necesidad sobrevenida de la DGT de interpretar el artículo 5.1 de la LIS conforme «a la realidad de su tiempo» se conjuga mal con el hecho de que la norma que la propia Dirección actualiza fue publicada en el Boletín Oficial del Estado de 28 de noviembre de 2015.
- Por último, si realmente bajo la «necesidad de que el Impuesto sobre Sociedades, que grava por excelencia las rentas procedentes de actividades económicas, contenga una definición adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas», se escondiera la voluntad del legislador de entender de diversa manera la configuración de la actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades respecto del IRPF, ¿tendría sentido que la redacción fuese exactamente la misma en la ley reguladora de ambos impuestos? Más bien parece, como ya hemos anticipado, que la voluntad del legislador no era otra que eliminar el recurso a la analogía que habían hecho los órganos de aplicación de los tributos para equiparar los requisitos impuestos en el IRPF al Impuesto sobre Sociedades: en otras palabras, convertir una analogía de dudosa legalidad en auténtica identidad normativa entre ambos supuestos.

<sup>19</sup> DGT, CV3880/2015, de 4 de noviembre (NFC057306); CV3744/2015, de 26 de noviembre (NFC057058), y CV3915/2015, de 9 de diciembre (NFC057263).

Así, no es que los argumentos de la DGT no resulten razonables desde el punto de vista objetivo, pues estos mismos argumentos se defienden en el presente trabajo. El problema es que simplemente chocan frontalmente con las posibilidades interpretativas que ofrece el literal del artículo 5.1.

Especialmente atractiva para nuestro estudio resulta también la interpretación de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 11 de marzo de 2014 (NFJ054263). En ella, afloran nuevos argumentos contra la rigidez de los requisitos de persona y local, como el de su desfase en nuestra época actual. La sentencia echa mano de sentido común cuando afirma que «sociológicamente, no parece compatible con una realidad económica cada vez más dependiente de las transacciones informáticas condicionar el concepto de "actividad económica" a la concurrencia de unos requisitos (local y empleados) sobrepasados en el mundo comercial de internet, cuando tal exigencia no está explicitada en la norma, respecto a entes con personalidad jurídica propia, organización regulada en la ley y actuación en la vida económica real con asunción del riesgo», si bien no menos claros, esta vez desde el punto de vista de la lógica jurídica, son los argumentos empleados por los magistrados que emitieron un voto particular al respecto, y que afirman que «la unidad de doctrina, la igualdad y la seguridad jurídica se consiguen manteniendo las resoluciones que existen para este tipo de asuntos desde hace diez años», y que «se han perdido los criterios jurisprudenciales claros existentes en cada materia, lo que nos ha llevado en términos coloquiales a encontrarnos ante un Tribunal Supremo parecido a un supermercado "en el que encuentras de todo en las estanterías"».

Esta polémica en el seno de los tribunales se vuelve a poner de manifiesto en el propio Tribunal Superior de Justicia de Cantabria<sup>20</sup>, que aunque se ratifica en contra del criterio reduccionista del artículo 27.2 de la LIRPF, cuando reprocha que «no se ha investigado la real actividad desarrollada por la entidad, sino que la Administración ha interpretado que no la desarrolla atendiendo a las exigencias de otro impuesto como una presunción *iures et de iure*». En este caso, también lo hace con base en no aceptar la traslación literal de lo transcrito en la LIRPF a la entonces vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades. En cuanto al voto particular de uno de los magistrados en dicha sentencia, que considera que la finalidad de esta norma es «reactivar las inversiones y el empleo generados en este sector económico. Y esta finalidad, indudablemente, está ausente cuando se trata de sociedades de mera tenencia de bienes», no podemos compartir dicha opinión, pues ha quedado suficientemente demostrado que la finalidad del artículo 27.2 de la LIRPF es garantizar la «existencia de una estructura organizativa mínima» que justifique la existencia de una actividad económica, y no directamente fomentar la inversión y el empleo, y por otro lado, siguiendo este razonamiento, toda empresa no dedicada al arrendamiento de inmuebles que no dispusiera de local afecto ni persona contratada (por haber, por ejemplo, subcontratado los servicios que le hubiera prestado dicho trabajador) tampoco debería poder acceder a los incentivos de las empresas de reducida dimensión, cosa que va en contra de toda lógica, y que vuelve a poner de manifiesto la asimetría de tratamiento entre la actividad de arrendamiento de inmuebles y el resto de actividades económicas.

<sup>20</sup> Sentencia 429/2014, de 10 de noviembre [recurso de casación 51/2014 (NFJ057530)].

No obstante, nos volvemos a encontrar en el mismo caso que las dos sentencias del Alto Tribunal mencionadas anteriormente: el criterio aplicado en estos casos no lo es a personas físicas sino a sociedades mercantiles, en referencia a la aplicación de los incentivos para empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades, donde no existía regulación específica de la consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, cuestión que, sin embargo, ha sido despejada mediante la nueva redacción del artículo 5.1 de la LIS. Pero más allá de que su vigencia ha finalizado, dichas sentencias nos aportan una valiosa reflexión sobre la más que posible inadecuación de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF a la realidad socioeconómica actual, muy diferente a la de hace dos décadas, y pone de manifiesto la pérdida de eficacia del precepto, y lo que es más, el potencial perjuicio que puede causar al contribuyente.

Con la reforma operada por las Leyes 26/2014 y 27/2014, de 27 de noviembre, no se ha modificado la redacción correspondiente al requisito relativo a la persona empleada y, por tanto, salvo la curiosa excepción introducida por la DGT, que acabamos de comentar, hasta hoy hemos de considerar válida la doctrina y jurisprudencia existente al respecto anterior a 1 de enero de 2015, lo cual sigue dejando las numerosas puertas abiertas a la incertidumbre, por un lado al hacer depender este requisito de la evolución de la normativa extrafiscal y, por otro, al no zanjar el asunto, tan profusamente tratado por la doctrina administrativa y la jurisprudencia, de la carga de trabajo justificativa del cumplimiento del requisito de la persona asalariada.

Pensamos que habrá quedado suficientemente claro al lector que, pese a que la jurisprudencia no puede ejercer la función de legislador, cada vez son más las voces, dentro del propio Poder Judicial, que se alzan de forma más o menos velada, en contra de la aplicación de los tan manidos requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF, y lejos de la interpretación monolítica existente hasta 2010, la cuestión se va tornando cada vez más candente, aflorando en las sentencias fundamentos de derecho que cuestionan, desde diversas ópticas, la idoneidad de dicho precepto, poniendo de manifiesto la insuficiencia técnica de su redactado, que da lugar a conclusiones cuando menos poco lógicas y coherentes con la *ratio legis* original del precepto. Como colofón y síntesis de lo expuesto anteriormente tenemos el análisis hecho por la Fundación Impuestos y Competitividad, que resume que «la diferenciación que realiza la Ley del IRPF en la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles según el arrendador disponga o no de una infraestructura determinada [...] provoca distorsiones injustificadas»<sup>21</sup>, sintagma que, creemos, sintetiza perfectamente lo expuesto hasta ahora.

Nuestra siguiente cuestión a abordar será: más allá del debate sobre la idoneidad de los requisitos establecidos en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, ¿existe en el literal de dichos preceptos algún aspecto que choque con nuestros principios constitucionales? A tratar de dilucidar esta cuestión dedicaremos las siguientes páginas.

<sup>21</sup> Fundación Impuestos y Competitividad. *Propuestas de Reforma del Marco Legislativo de la Fiscalidad Inmobiliaria*, Madrid, 2013, pág. 60.

## 4. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS (I)

### 4.1. PRONUNCIAMIENTOS PREVIOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL E INTRODUCCIÓN A LA CUESTIÓN EN EL ÁMBITO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El Tribunal Constitucional no se ha pronunciado expresamente sobre la constitucionalidad del artículo 27.2 de la LIRPF ni del artículo 5.1 de la LIS. Tan solo encontramos referencias en dos sentencias en las que el primero aparece mencionado. No obstante, en ambas la cuestión de fondo no tiene nada que ver directamente con el asunto del arrendamiento de inmuebles, sino que se emplea su contenido de manera analógica para explicar que el legislador fiscal, aunque «toma como punto de partida conceptos procedentes de otras áreas del Derecho, [...] ello no implica que deba asumir su régimen jurídico-privado en su totalidad, sino que, como de hecho es frecuente, las normas tributarias introducen reglas específicas que se apartan del régimen del derecho privado. [...] Lo mismo sucede en el artículo 27.2 de la LIRPF que se aparta del régimen del Código de comercio y demás normas mercantiles al exigir determinados requisitos específicos para que, en el IRPF, la actividad de arrendamiento de inmuebles tribute como actividad económica»<sup>22</sup>.

Obviamente, y aunque este razonamiento referido al artículo 27.2 de la LIRPF no forma parte de la *ratio decidendi* de las sentencias, además de que es empleado en otro contexto y para argumentar otro asunto, lo cierto es que de esta afirmación del tribunal podemos extraer dos cuestiones básicas que servirán de introducción al análisis posterior de la constitucionalidad de los preceptos.

El primer principio introductorio es la prevención de abusos o fraudes de ley, el cual no cabe duda, tal como hemos tenido ocasión de comprobar a través de la doctrina administrativa y la jurisprudencia, que ha sido el motor de la voluntad del legislador en la redacción de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS. Y es este el motivo que explica, conforme al artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. Por tanto, es evidente que la ficción jurídica querida por el legislador en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS tiene dos objetivos:

- Generar seguridad jurídica, de manera que el contribuyente sepa qué condiciones debe reunir su actividad de arrendamiento de inmuebles para tener la consideración de actividad económica, pretendiendo así limitar la litigiosidad con la Administración.
- Prevenir la realización de simulaciones con el único fin y efecto de evadir tributos, fuera del marco razonable de las «economías de opción». Como muy didácticamente

<sup>22</sup> Sentencias del TC 233/2012, de 13 de diciembre (NCJ059193), y 236/2012, de 13 de diciembre (NFJ049492).

explica el Tribunal Supremo, «en la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha opción; y en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. En el fraude de ley nada se oculta a la Administración; las relaciones o las situaciones que se crean son artificiosas pero están a la vista. En la evasión fiscal, por el contrario, lo esencial es precisamente el engaño consistente en mantener oculta para el Fisco la riqueza imponible (el hecho imponible o la base), para, de esta manera, escapar al pago del tributo»<sup>23</sup>. A este fin, la LGT establece, en su artículo 15 que «Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

El artículo 15 de la LGT no viene a ser más que un intento de perfección de la redacción del derogado artículo 24 de la LGT de 1963, referido al fraude de ley. «Tanto el fraude a la ley tributaria como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria son una misma cosa: cláusulas generales que pretenden luchar contra la elusión fiscal, cláusulas que deben partir de la teoría de la causa de los negocios jurídicos y cláusulas que permiten constatar la verdadera naturaleza o realidad de los negocios jurídicos realizados por los particulares y ello independientemente de que la norma que regulaba el fraude a la ley tributaria adoleciera de ciertas deficiencias en su redacción»<sup>24</sup>. Pero también pretende ser la materialización de la reciente tendencia doctrinal en que «se llega a producir [...] una auténtica subsunción de las "economías de opción" –hasta entonces lícitas– en el fraude de ley, cuando, aquellas carezcan de lógica económica sustantiva, esto es, de motivos económicos objetivamente válidos, aparte del motivo del ahorro fiscal»<sup>25</sup>.

No obstante, excede el objeto del presente trabajo abordar la discusión científica acerca de este tema, si bien hemos considerado oportunas estas pinceladas como introducción a la discusión de la tesis central del trabajo, pues consideramos que la regulación de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS también navegan en el difuso umbral entre los conceptos de «economía de opción» y

<sup>23</sup> Entre otras, Sentencia del TS de 20 de septiembre de 2012, recurso 6231/2009 (NFJ049183).

<sup>24</sup> CALATAYUD PRATS, I.: «Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Revista Hacienda Canaria*, n.º 10, 2004 (edición digital), pág. 3.

<sup>25</sup> PÉREZ DE AYALA, J. L.: «El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 22/06 (edición digital), pág. 11.

«fraude de ley», al ser la prevención de este último un criterio de gran peso específico en la voluntad del legislador, y en general en el más reciente derecho tributario.

La segunda cuestión introductoria es el tema de la autonomía calificadora del legislador tributario, que «hace que el Derecho tributario pueda separarse de ese universo jurídico, dotando a sus conceptos de un contenido propio», y que «puede por tanto dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente»<sup>26</sup>, o dicho con otras palabras, se trata de la potestad que asiste al legislador tributario, cuando elige como hechos impositivos actos ya tipificados por otras ramas del ordenamiento, de tomarlos tal y como estas los han definido o reformularlos en alguna de sus características. Eso explica que, conforme reza el artículo 12.2 de la LGT, «*En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*» (la cursiva es nuestra). Esta cuestión efectivamente se pone de manifiesto por lo que respecta a los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, pues tal como hemos mostrado en el epígrafe 1 del presente trabajo, la caracterización de actividad económica que realiza dicho precepto es claramente *sui generis*, por no encontrarse paralelismo alguno con las definiciones de actividad empresarial que podemos encontrar en otros preceptos tributarios y normas ajenas al Derecho tributario.

Por último, no podemos dejar de hacer alusión a los criterios que la jurisprudencia comunitaria ha evacuado en relación con las actuaciones administrativas que supongan algún menoscabo a la autonomía y/o derechos de los contribuyentes. Así, «las decisiones del Tribunal comunitario articulan el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. La "idoneidad" supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma o el ejercicio de la potestad. "Necesidad" implica la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano, en particular sobre sus derechos fundamentales. [...] Por último, "proporcionalidad *stricto sensu*" supone ponderar los beneficios derivados de la medida, y el sacrificio que implica para los derechos de los ciudadanos»<sup>27</sup>.

Por tanto, y aunque está fuera de toda duda el derecho del legislador tributario a establecer y aplicar cláusulas antielusión fiscal, es inevitable plantearse que la autonomía calificadora del legislador tributario no ha de tener carácter absoluto, y cuál es la contrapartida que puede suponer para los derechos y garantías tributarias del contribuyente la actuación «preventiva» del fraude de ley, así como la manera en que se materializa la intención de salvaguardar la seguridad jurídica. Visto esto, la cuestión clave es determinar si el legislador tributario, en la aplicación de los principios inspiradores del Derecho tributario que le asisten, puede estar transgrediendo dichos preceptos constitucionales en el redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS. Y a evaluar si concurre dicha circunstancia dedicaremos las siguientes líneas.

<sup>26</sup> MINUCHE ZAMBRANO, E.: *El principio de «realidad económica» en el Derecho Tributario*, (edición digital), pág. 4.

<sup>27</sup> VILLAR EZCURRA, M.: «Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario», *Revista Crónica Tributaria*, n.º 100. 2001, (edición digital), págs. 19-20.

## 4.2. LA POSIBLE COLISIÓN ENTRE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS Y EL ARTÍCULO 9.3 DE LA CE

La Constitución Española de 1978 (CE) establece, en su artículo 9.3, lo siguiente:

«La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, *la seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

La doctrina ha desarrollado profusamente el concepto de seguridad jurídica, por ser un pilar maestro del ordenamiento constitucional. En términos generales, «el principio de seguridad jurídica significa, como afirma la doctrina mayoritaria, *predictibilidad*, es decir, que los ciudadanos puedan predecir las consecuencias jurídicas que se derivan de un determinado acto»<sup>28</sup>, y de manera específica, «el principio de seguridad jurídica en materia tributaria se traduce en la previsibilidad de la actuación administrativa»<sup>29</sup>. Por lo que respecta al objeto de nuestro estudio, nos será de mucha utilidad la explicación que realiza Carmen URIOL EGIDO, según la cual «el principio de seguridad jurídica en materia tributaria significa, como bien ha señalado SAINZ DE BUJANDA, dos cuestiones: estar asegurado respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos; y respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquella y velarán por su cumplimiento. Su reconocimiento por el artículo 9.3 de la Constitución tiene una especial trascendencia, puesto que su mención expresa conlleva su consagración como principio, convirtiéndose en fuente de Derecho, dotado de obligatoriedad y de la máxima jerarquía. [...] La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad». Por ello, la norma debe ser «cierta, precisa y formalmente publicada». [...] o, dicho de otro modo, [la seguridad jurídica debe ser] «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho». «La Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de abril de 1994, también se pronunció al respecto afirmando que: "El principio fundamental del derecho a la seguridad jurídica, que el citado apartado 3, del artículo 9, de la Constitución, garantiza, implica, en todo caso, la exigencia de la 'certeza de la norma' que ha de ser lo suficientemente clara y precisa, sin dar lugar a ambigüedades, para que sus destinatarios [...] encuentren en ella respuesta adecuada a las dudas que sobre sus derechos, obligaciones y responsabilidades les pudieran acontecer". Una de las manifestaciones específicas en el Derecho tributario del principio de seguridad jurídica es la previsibilidad de la actuación administrativa. Esto es, que el particular sepa anticipadamente los posibles sentidos del actuar administrativo. Para ello, es necesaria una adecuada tipicidad de

<sup>28</sup> VV. AA.: *Derecho político español según la Constitución de 1978*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2011, pág. 304.

<sup>29</sup> URIOL EGIDO, C.: «La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 29/02, (edición digital), pág. 51.

las normas, como otra de las manifestaciones de la seguridad jurídica. Así, solo la posibilidad de prever consecuencias genera la necesaria confianza, cuya protección constituye parte importante del contenido sustancial a la seguridad jurídica»<sup>30</sup>.

A mayor abundamiento, y tal como afirma el profesor GARCÍA NOVOA, «por diversos motivos, la seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho tributario; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por "obligaciones tasadas" de dar que deben ser "previsibles" para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas. Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario»<sup>31</sup>.

Continúa el profesor GARCÍA NOVOA defendiendo la trascendencia del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario: «La idea de "previsibilidad" por la que tenemos que optar es la de «previsibilidad» objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario»<sup>32</sup>.

Dicho principio de seguridad jurídica debe extenderse a la interpretación de las normas jurídicas, evitando la modificación gratuita de criterios interpretativos y, en concreto, en el ámbito del Derecho tributario, a la aplicación de los tributos, estableciendo la Constitución el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, derivado del principio de seguridad jurídica. Por tanto, podemos concluir, como hace el profesor SAINZ DE BUJANDA, que «el principio de seguridad jurídica tiene dos manifestaciones: certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad»<sup>33</sup>, tanto en la creación como en la interpretación y la aplicación de las normas jurídicas.

No obstante lo anterior, cabe poner de manifiesto la evidencia de conceptos jurídicos indeterminados en todo ordenamiento jurídico, derivados de la imposibilidad de regular todas y cada una de las situaciones posibles en el ámbito de aplicación de una norma jurídica. Y así lo ha señalado el Tribunal Constitucional al disponer, en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (NFJ004014), que «no cabe admitir que se infringe el principio de seguridad jurídica cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación», y ello «sin perjuicio de la conveniencia de apurar, en la medida de lo posible, la regulación y solución de tales problemas con arreglo a estrictos criterios de técnica legislativa».

<sup>30</sup> *Ibid.*, págs. 46-47.

<sup>31</sup> GARCÍA NOVOA, C.: *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*, (edición digital), pág. 2.

<sup>32</sup> *Ibid.*

<sup>33</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: «Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español», *Revista «Hacienda y Derecho»*, III, Madrid, 1963, pág. 330.

Pero sin perjuicio de lo anterior, lo que sí compete al artículo 9.3 de la CE es dilucidar cuándo una norma tributaria genera verdadera inseguridad jurídica en el contribuyente, es decir, cuándo «en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, [pues entonces] podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15)»<sup>34</sup>.

Por tanto, lo que se trata de argumentar, en el caso que nos ocupa, es si el redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS generan en el contribuyente la mencionada «incertidumbre razonablemente insuperable» acerca de la consideración de su actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica, que haga poco previsible la actuación administrativa en la aplicación del precepto.

Por un lado, es cierto que el redactado de los artículos en cuestión presenta una importante restricción de partida al establecer la expresión «únicamente» como filtro principal para discriminar cuándo puede otorgarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles la consideración fiscal de actividad económica. De manera que aquellos contribuyentes que no satisfagan los requisitos establecidos por el literal de la ley saben positivamente que no cuentan con la consideración de su actividad como actividad económica.

Pero no es menos cierto que dicha estructura organizativa mínima no puede reputarse siempre como suficiente, a la luz de la interpretación reiteradamente mantenida por el TEAC, y anteriormente expuesta, pues la calificación mecánica de la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica con base en meros requisitos de forma, sin la existencia de una realidad material subyacente, podría dar lugar a la creación, por parte del contribuyente, de situaciones artificiosas fundadas en el único objetivo de la elusión fiscal, cosa que lógicamente no pudo querer el legislador.

Por tanto, queda en manos de los órganos de la Administración tributaria determinar en qué casos la estructura organizativa mínima exigida no está económicamente justificada, es decir, constituye un fraude de ley. Y aquí es donde aparece el problema que puede afectar a lo establecido en el artículo 9.3 de la CE. Obviamente, la doctrina existente al respecto se pronuncia sobre casos concretos, pero en ningún caso se acota, por no ser posible, cuándo existe carga de trabajo suficiente, por lo que esta consideración queda siempre en manos de la valoración de la Administración tributaria, sobre todo en aquellos casos más inciertos.

La conclusión, por tanto, es que del redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS se desprende que un contribuyente solo puede conocer con seguridad las consecuencias jurídico-tributarias de una conducta (no disponer de personal asalariado a jornada completa, con los

<sup>34</sup> Sentencia del TC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), FJ 5.º

requisitos desarrollados por la doctrina administrativa), pero no las de la conducta contraria, es decir, cumplir con los requisitos exigidos por dichos preceptos. Conclusión que estimamos grave y sensiblemente perjudicial para el contribuyente a la luz del artículo 9.3 de la CE, por cuanto:

- La previsión legal de dicha estructura organizativa no tiene carácter garantista ni maximalista, sino prevalentemente preventiva del fraude fiscal.
- La pretensión de seguridad jurídica que se pudiera argumentar a través de la «barrera de entrada» que, en palabras del TEAC, supone la imposición de esta estructura organizativa mínima, es parcial y puramente ilusoria, pues la superación de esta «barrera» no garantiza al contribuyente el encuadramiento en el régimen al que da entrada.
- Pese a que existen casos flagrantes en que, o bien resulta razonablemente deducible que la carga de trabajo es claramente insuficiente para justificar la necesidad de contratación de una persona a jornada completa, o bien queda claramente acreditado, por el mismo motivo, que existe un volumen de trabajo que mal puede ser asumido sin contar con un empleado en dichas condiciones, también es cierto que pueden darse numerosos casos «límite», en que la apreciación de la «carga de trabajo suficiente» se adentra en criterios claramente subjetivos. Piénsese, por ejemplo, en casos en patrimonios inmobiliarios medianos, en los que del número de inmuebles no es parámetro sustancialmente revelador de la carga de trabajo existente; en las propias circunstancias personales de su titular o titulares, como por ejemplo, el grado de dedicación que le pueda prestar a la gestión de la actividad; la posible existencia o no de otros titulares que pueda relativizar la carga de trabajo una vez distribuida entre los mismos; la propia capacidad de trabajo y gestión del titular (por ejemplo, en el caso de un titular discapacitado física o intelectualmente); las propias circunstancias de la actividad (evolución de los ingresos, grado de ocupación de los inmuebles); la consideración de la diferente productividad entre personas; y otras muchas variopintas situaciones que afectan de lleno a la objetividad del juicio sobre la suficiencia de la carga de trabajo. ¿Cómo ponderará la Administración este abanico de posibles circunstancias? ¿Coincidirá esencialmente su criterio con el del contribuyente?
- Las consecuencias tributarias de la norma que presuntamente adolece de dicha inseguridad jurídica pueden llegar a ser sumamente gravosas para el contribuyente, pues estas no se circunscriben puramente al ámbito del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, donde la diferencia de tributación en función del régimen aplicable no admite grandes márgenes, al menos por lo que respecta a las operaciones ordinarias. Por el contrario, dichos efectos se extienden a otros impuestos, básicamente, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en aquellas comunidades autónomas en que dichas figuras tributarias se encuentran operativas, así como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Tributos, ambos, de gran trascendencia a la hora de determinar el coste fiscal para el contribuyente y los herederos de su patrimonio inmobiliario.

A la luz de todo ello, podemos concluir que, a nuestro modo de ver, hay suficientes razones para considerar que el actual redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS es contrario al principio de seguridad jurídica consagrado por el artículo 9.3 de la CE, generando en el contribuyente una clara indeterminación de las consecuencias jurídicas de su organización patrimonial, de fuertes repercusiones para el contribuyente, cuestión que huelga decir que es una fuente de litigios con la Administración.

## 5. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS (II)

### 5.1. ALCANCE E INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

El artículo 31.1 de la CE establece los principios rectores del sistema tributario:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Para lo que nos ocupa, nos centraremos en el análisis del principio de igualdad del sistema tributario que el Tribunal Constitucional ha desarrollado con profusión en su doctrina, entre otras en las SSTC 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490), 47/2001, de 15 de febrero (NFJ010155), 164/2005, de 20 de junio (NFJ020503) y 91/2007, de 7 de mayo (NFJ025706). Dicho principio se expresa en la capacidad contributiva de los ciudadanos, en el sentido de que situaciones económicas iguales conllevan una imposición fiscal igual. Es decir, se prohíben los tratos discriminatorios, pero no el tratamiento diferencial derivado de distintas situaciones de hecho.

No estamos más que aludiendo al principio constitucional de igualdad ante la ley, que, en materia tributaria resulta, tal y como ha afirmado el Tribunal Constitucional, «indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad»<sup>35</sup>. Por ello, el precepto constitucional a invocar a la hora de cuestionar la inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS sería el artículo 31.1 de la Constitución, y no el 14. Y ello siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional que establece que, «cuando el fundamento de la declaración de inconstitucionalidad lo constituya la lesión de un derecho o libertad que quede extramuros del recurso de amparo, es improcedente tal remisión, en atención a los presupuestos de la jurisdicción de este tribunal en el proceso de amparo» y que «la desigualdad de gravamen denunciada se situaba exclusivamente en el ámbito del artículo 31.1 de la CE, dado que no se produciría por razones de naturaleza subjetiva –que son las que, conforme a nuestra jurisprudencia, se recogen en el art. 14 CE– sino por una causa puramente objetiva –que solo resulta subsumible en el art. 31.1 CE–»<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> Sentencias del TC 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), y 193/2004, de 4 de noviembre.

<sup>36</sup> Sentencia del TC 91/2007, de 7 de mayo (NFJ025706).

Empleando, pues, el lenguaje del Tribunal Constitucional en su interpretación del artículo 31.1, lo que se trata de dilucidar a la hora de enjuiciar la compatibilidad de una norma jurídica con dicho precepto constitucional es si el redactado de la norma genera «desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, [o si] las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción [son] proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos»<sup>37</sup>, o dicho en otras palabras, si existe «una justificación razonable [para que] el legislador grave de manera diferente idénticas manifestaciones de riqueza»<sup>38</sup>, siempre teniendo en cuenta que «las leyes, en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad»<sup>39</sup>. Y desde luego, la aplicación de dichos principios ha de ser prevalente respecto de los objetivos presupuestarios del sector público. «No se puede identificar el interés general tributario con el interés recaudatorio sin límites, y desconectado de otros principios de justicia tributaria. El interés público se concreta en el ámbito del Derecho tributario en la realización de los principios de justicia tributaria constitucionalmente reconocidos, principios tales como el principio de generalidad, igualdad, progresividad, no confiscación y principio de capacidad económica. Por ello, el interés recaudatorio está siempre y, en todo caso, supeditado al cumplimiento de tales principios materiales, reconocidos en el artículo 31 de la CE»<sup>40</sup>.

## 5.2. LA POSIBLE COLISIÓN ENTRE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS Y EL ARTÍCULO 31.1 DE LA CE

Visto lo anterior, para valorar la posible inconstitucionalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS deberemos atender, según la propia doctrina señalada del Tribunal Constitucional, a los siguientes parámetros:

- Justificación del trato diferencial que otorgan la LIRPF y la LIS a las actividades de arrendamiento de inmuebles que cuentan con persona empleada con contrato laboral a jornada completa.
- Que la diferencia de trato se plasme respecto de dos situaciones de capacidad económicas idénticas, es decir, en el supuesto de una misma actividad, con la única diferencia de contar o no con dicho personal.

<sup>37</sup> Véanse, entre otras, Sentencia del TC 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032).

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> Véanse, entre otras, Sentencia del TC 47/2001, de 15 de febrero (NFJ010155); 212/2001, de 29 de octubre (NFJ011398), y 255/2004, de 22 de diciembre (NFJ018644).

<sup>40</sup> CALVO ORTEGA, R.: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Revista Hacienda Pública Española*, n.º 1, 1970, págs. 123 y ss.

- Que dicha vulneración de la igualdad no se produzca en casos puntuales y poco previsible, sino de manera general.

En cuanto al primer punto, ya ha quedado patente en el análisis de la posible colisión del artículo 27.2 de la LIRPF con el 9.3 de la CE que la *ratio legis* de la exigencia de la «estructura organizativa mínima» no se basa sino en la invocación del principio de seguridad jurídica (intención que paradójicamente resulta siendo contraproducente) y la prevención de la simulación, estableciendo la ley supuestos tasados bajo los cuales se entiende que puede existir actividad económica con base en demostrar la existencia de una estructura organizativa mínima.

Por otro lado, tampoco se manifiesta en la voluntad del legislador, conforme a la doctrina y la jurisprudencia vista anteriormente, la intención de «premiar» con la calificación de actividad económica a aquellos contribuyentes que lleven a cabo una conducta determinada (por ejemplo, crear empleo), sino simplemente establecer una «estructura organizativa mínima» sobre la que ha de desarrollarse la actividad, tasada estrictamente. Cuestiones, todas ellas, que difícilmente encajan con el concepto de «criterios objetivos y razonables», o «juicios de valor generalmente aceptados», que permitan justificar desde la óptica constitucional el trato diferenciador a dos manifestaciones de renta idénticas.

Lo anterior enlaza con el enjuiciamiento del segundo parámetro calificador de una supuesta infracción del artículo 31.1 de la Constitución, pues también es evidente que la existencia o no de una persona asalariada no es una manifestación, ni altera para nada la capacidad económica que pone de manifiesto la titularidad, por parte del contribuyente, de un determinado capital inmobiliario que decide explotar en arrendamiento, con lo cual tampoco tendría sentido invocar el principio de progresividad del sistema tributario para defender dicho trato diferencial.

Es más, incluso en este punto, podría llegar a plantear el redactado actual de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, es una manifestación de regresividad fiscal, pues la posibilidad de atender al pago de un salario de jornada completa es un indicio, por un lado, del volumen de ingresos y de la carga de trabajo de la actividad, en los términos empleados por la DGT en las consultas analizadas anteriormente y, por otro, de la capacidad de la actividad para generar recursos. Esta línea argumentativa sería contraproducente respecto del principio de capacidad económica recogido también en el propio artículo 31.1 de la CE, pues de él resultaría que aquellos contribuyentes con una mayor capacidad económica accederían de manera menos gravosa a una calificación fiscal como es la de actividad económica. Solo tendrían que demostrar que existe carga de trabajo suficiente para justificar dicha estructura. Así, por ejemplo, cuanto más elevado sea el número de inmuebles, o el rendimiento que estos generan, más fácil y económico resultará al contribuyente cumplir con los requisitos de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, sin que ello implique que aquellos contribuyentes de los «casos límite», para quienes resulta proporcionalmente más gravosa dicha contratación, dejen de estar por ello ejerciendo, *de facto*, una actividad económica. Además, cuanto mayor sea el volumen de inmuebles que posea el contribuyente y, por tanto, su capacidad económica, mayor será el ahorro fiscal obtenido en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con el coste de disponer de una persona asalariada, y a la in-

versa, a aquellos contribuyentes que, aún manteniendo una carga de trabajo suficiente, manifiesten una capacidad económica inferior, les será proporcionalmente más gravoso disponer de la persona asalariada en relación con el ahorro fiscal obtenido. Por este motivo, creemos que queda más que razonado que los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, sin ser regresivos *per se*, pueden dar lugar a supuestos de regresividad fiscal, y desde luego, y lo que es más importante, en ningún caso se puede invocar el principio de capacidad económica para defender el trato diferencial con base en lo establecido en dichos preceptos.

Acudiendo a nuestro tercer y último parámetro de valoración, parecen demasiadas las excepciones que pueden plantearse y que cuestionan el criterio establecido por la LIRPF a la hora de demostrar la tan controvertida «estructura organizativa mínima», cuestión que enlaza con el enjuiciamiento del tercer requisito establecido por la jurisprudencia constitucional, a saber, la generalidad de las leyes tributarias. Precisamente la abundancia de «casos límite» en los que la concurrencia de la carga de trabajo suficiente es claramente controvertida, es lo que nos lleva a pensar que son muchos (demasiados) los casos en que la vulneración de la igualdad derivada de los principios del sistema tributario queda patente.

Por todo lo anterior, en cuanto al desarrollo de la compatibilidad del redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS con el artículo 31.1 de la CE, nos encontramos con que:

- La norma contenida en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS implica gravar de manera radicalmente diferente, con implicaciones no solo en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, sino en otros tributos, dos manifestaciones de riqueza idénticas, por el hecho de que se opte por contratar una persona asalariada. Y la diferencia no es baladí.
- Dicho trato diferencial, no se basa en ninguna justificación objetiva y razonable, sino simplemente en la intención del legislador, por un lado, de ofrecer unos parámetros que otorguen una cierta seguridad jurídica, que a la práctica no se da, como también hemos tenido ocasión de comprobar, así como de actuar preventivamente ante el fraude fiscal, objetivo que consideramos que tampoco se cumple, pues en la práctica la consideración de la existencia de carga de trabajo suficiente no deja de ser una cuestión de hecho, como la propia jurisprudencia ha puesto de manifiesto, que escapa a la abstracción de los preceptos legales.
- La norma contenida en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS puede llegar incluso a ser contraria al principio de capacidad económica del sistema tributario, pues ha quedado evidenciado que aquellos patrimonios de cuantía superior pueden más fácil y menos onerosamente cumplir con los requisitos previstos por el precepto, que aquellos más modestos o que producen menores recursos económicos, aun generando carga de trabajo suficiente. De esta manera, el beneficio fiscal que pueden obtener los contribuyentes con capacidad económica más elevada, así como el perjuicio que pueden sufrir los contribuyentes que no pueden asumir el coste de los requisitos, a pesar de poder justificar carga de trabajo suficiente, no se da aislada-

mente, sino que puede apreciarse una correlación general positiva entre la capacidad económica del contribuyente y su capacidad para reducir la tributación integral (IRPF, IP, ISD) de su actividad.

No obstante, no la totalidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS pueden, desde esta óptica, considerarse inconstitucionales, sino tan solo el inciso «únicamente» (es decir, la presunción *iusuris et de iure*), pues es este el que cierra la puerta a que el contribuyente pueda demostrar por otros medios la existencia de una actividad económica y, por tanto, el que permite que se vulneren los principios establecidos en el artículo 31.1 de la CE. Nada impediría, por el contrario, que el legislador hubiese establecido estos requisitos como presunción *iusuris tantum*, pues, en dicho caso, el contribuyente que estuviera en condiciones de acreditar por otros medios la existencia de una actividad económica podría destruir dicha presunción (cuestión que sería, sin embargo, discutible desde la óptica del art. 9.3 CE).

## 6. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS (III)

### 6.1. ALCANCE E INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 38 DE LA CE

El artículo 38 de la CE establece que:

«Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación».

Lógicamente, la brevedad y el carácter abstracto del concepto de «libertad de empresa», reconocido por el propio Tribunal Constitucional como «una cuestión que no está exenta de graves dificultades de definición *a priori* con carácter abstracto y de general aplicación»<sup>41</sup>, requiere de una correcta interpretación, cuyo punto de partida es la delimitación de su propio ámbito. Por ello, primeramente debemos hacer un esfuerzo por acotar qué se entiende por libertad de empresa.

La libertad de empresa comprende la autonomía organizativa del empresario. La doctrina y la jurisprudencia nos orientan a establecer una serie de principios que se pueden entender implícitos en la libertad de empresa, y que podemos resumir en los siguientes:

- «La libertad de empresa se desenvuelve bajo dos postulados: Un derecho subjetivo a participar por aportación de recursos privados en la creación, mantenimiento y desarrollo empresarial; y un principio de ordenación del que se deriva la facultad para

<sup>41</sup> Sentencia del TC 37/1987, de 14 de abril (NFJ000269).

decidir los objetivos y establecer una planificación propia»<sup>42</sup>. Es decir, un derecho del empresario a su empresa, a ejercer el poder de dirección y autonomía de gestión.

- «La quintaesencia última del derecho a la libertad de empresa, en síntesis, no es sino la posibilidad de su titular –el empresario– de constituir la empresa y de decidir sobre las distintas opciones relacionadas con la actividad que desempeña»<sup>43</sup>.
- «La libertad de empresa [...] incluye cualquier actividad organizada que tenga por objeto o finalidad la oferta de productos o servicios en el mercado (STC 7112008, de 26 de febrero). [...] La protección constitucional abarca todos los aspectos o dimensiones de la actividad empresarial. Por tanto, constituyen limitaciones de la libertad de empresa cualesquiera regulaciones que constriñan o restrinjan la libertad para adoptar decisiones en relación con su empresa, desde la publicidad hasta el despido de un trabajador pasando por el traslado de la sede de la empresa (STC 64/1990, de 5 de abril: entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado)»<sup>44</sup>.

En segundo lugar, cabe decir que la denominada «libertad de empresa», como toda manifestación de libertad, está sujeta, en términos generales, al respeto a las leyes y a la Constitución y, en especial, al principio de subordinación de la riqueza al interés general.

De todas estas afirmaciones podemos inferir que lo que el artículo 38 de la CE tutela es el derecho del empresario a disponer de su empresa y a tomar las decisiones que estime convenientes, siempre sujetas a la primacía del interés general y a la planificación económica, mencionada en el propio artículo 38 de la CE y, en última instancia, a la ley y la propia Constitución. En un sentido negativo, en ningún caso sería constitucional «la imposición por ley de una planificación totalmente vinculante de la actividad empresarial en un sector económico determinado»<sup>45</sup>.

Uno de los enfoques del artículo 38 de la CE, que será el que nos interese para nuestro análisis, consiste en garantizar al empresario el poder de dirección y autonomía en la gestión. En este sentido, la pregunta clave a la hora de analizar la posible colisión de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS con el artículo 38 de la CE es el grado de obligatoriedad que la ley está imponiendo a la autonomía gestora de los empresarios, incluyendo en un precepto legal, como *conditio sine*

<sup>42</sup> RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A.: «El derecho a la libertad de empresa del artículo 38 de la Constitución española: estudio sobre su interpretación y las dificultades para su desarrollo y aplicación», *Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*, 2011, pág. 77.

<sup>43</sup> *Ibid.*, pág. 346.

<sup>44</sup> PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C. y ALFARO ÁGUILA-REAL, J.: *Comentarios a la Constitución Española*, Fundación Wolters Kluwer, Madrid, 2008, pág. 982.

<sup>45</sup> RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A.: «El derecho a la libertad de empresa del artículo 38 de la Constitución española: estudio sobre su interpretación y las dificultades para su desarrollo y aplicación», *Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*, 2011, pág. 385.

*qua non* para el acceso a la calificación como actividad económica, la obligación de disponer de personal asalariado con contrato laboral y a jornada completa.

No se debe obviar la importancia de la interpretación de este tipo de normas, de carácter abstracto, que de alguna manera sugieren una dicotomía entre el derecho del Estado a controlar los ingresos tributarios, y el derecho del empresario a organizar sus recursos de la manera que considere más adecuada. A nivel de Derecho comunitario, cabe destacar que «el principio comunitario de proporcionalidad vincula tanto a los órganos de la Unión Europea como a los Estados miembros. Entendido como el necesario equilibrio entre la abstracción de las normas y la muy diversa capacidad organizativa y administrativa de los sujetos pasivos, que modera el ejercicio de los poderes públicos en cuanto actúan limitando la esfera jurídica de los particulares, está siendo reconocido como inspirador del Derecho público en general y, por ello, del Derecho tributario»<sup>46</sup>.

Con base en lo anterior, cabe decir que son numerosos los preceptos de las normas tributarias españolas que condicionan su aplicación a la realización de una determinada conducta por parte del empresario, como la realización de inversiones o la contratación de personal, mereciendo capítulo aparte las que fomentan la ocupación de determinados grupos sociales en riesgo de exclusión laboral y/o social, como puedan ser los discapacitados, los parados de larga duración, etc. Y todo ello sin que nadie pueda, razonablemente, plantear la posibilidad de que dichos preceptos supongan una coartada a la libertad de empresa, pues en estos casos el Estado, lejos de pretender planificar la economía o inmiscuirse en las decisiones de los empresarios, tan solo pretende fomentar conductas determinadas por parte de la dirección de las empresas, vinculadas con la consecución de determinados objetivos de política económica y/o social, todos ellos en aras al cumplimiento de la igualdad real y efectiva que proclama el artículo 9.2 de la Constitución, y que justifican tratos diferenciados a situaciones idénticas sin incurrir en infracción del artículo 14 de la Constitución, siempre y cuando «la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos»<sup>47</sup>. La pregunta es: ¿se enmarca lo establecido en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS en este tipo de medidas?, ¿implica una limitación a la autonomía del empresario para escoger entre diversas opciones de organización posibles?, ¿o simplemente no procede que dichos preceptos sean analizados a la luz de lo establecido por el artículo 38 de la CE?

## 6.2. LA POSIBLE COLISIÓN ENTRE LOS ARTÍCULOS 27.2 DE LA LIRPF Y 5.1 DE LA LIS Y EL ARTÍCULO 38 DE LA CE

Aplicando el razonamiento anterior, podríamos defender que la Administración pública ha pretendido fomentar, a través de los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF, la inversión (según

<sup>46</sup> VILLAR EZCURRA, M.: «Exigencias del derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario», *Revista Crónica Tributaria*, n.º 100, 2001, págs. 23-47.

<sup>47</sup> Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802).

su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2014), y ahora también, a través del artículo 5.1 de la LIS, el empleo vinculado a la actividad de arrendamiento de inmuebles, siendo en su momento el local afecto la materialización del criterio inversor (pues, ya sea de alquiler o en propiedad, implica la entrada en el ciclo de producción de un determinado bien inmueble) y la contratación laboral el factor de fomento del empleo.

Sin embargo, a nuestro juicio, este argumento queda desvirtuado, pues que la cuestión que se plantea aquí está lejos de ser comparable con otras situaciones de «discriminación positiva», por los siguientes motivos:

- En los casos comentados con anterioridad, lo que se vincula o puede vincularse a la realización de inversiones productivas o al mantenimiento o creación de empleo neto, es el acceso a determinados beneficios o incentivos fiscales, entendidos como recompensa por haber llevado a cabo las conductas fomentadas por la ley con base en el interés general, y que colocan a quienes las han realizado en relativa «ventaja» fiscal respecto a quienes no lo han practicado. Pero lo que determinan los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, no es el acceso a un determinado incentivo fiscal, sino el propio tratamiento de la actividad como económica, y por tanto, a sus consecuencias fiscales a efectos del propio IRPF y de otros impuestos, como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, lejos de tratarse de un privilegio o incentivo fiscal para la realización de determinadas conductas, la calificación de la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica responde simplemente a una equiparación de dicha actividad con el resto de actividades económicas, no situándose la actividad de arrendamiento de inmuebles en un plano de superioridad ni de inferioridad, sino de igualdad, con el resto de ellas. De manera que lo que deniegan dichos preceptos es el acceso a la consideración como actividad económica si no se cumplen los requisitos por él establecidos, cuestión que en ningún caso puede considerarse como un beneficio o ventaja fiscal, sino una determinada calificación fiscal de tipo objetivo.
- La voluntad del legislador no parece ser fomentar la inversión productiva ni la creación de empleo, pues de acuerdo con los razonamientos expuestos en las consultas relacionadas anteriormente, la *ratio legis* de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS es más bien «establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una cierta organización de medios empresariales»<sup>48</sup>, como indicio o presunción de la existencia de la propia actividad económica.

<sup>48</sup> Entre otras, CV2464/2005, de 2 de diciembre (NFC055971); CV1192/2007, de 8 de junio (NFC026155), y CV1894/2005, de 28 de septiembre (NFC040618).

Estas cuestiones se sintetizarían en la pregunta de si es constitucionalmente aceptable, por un lado, que el legislador tributario excluya de la condición de empresario a un contribuyente cuando está efectivamente realizando una actividad que puede implicar, de hecho, la ordenación propia de medios de producción, materiales y/o personales, condicionando su reconocimiento al cumplimiento de una serie de requisitos que difícilmente pueden defenderse sistemáticamente como indiciarios de la existencia de dicha ordenación, y cuyo establecimiento tampoco responde a la búsqueda de unos determinados fines sociales. Y por otro, ligado a lo anterior, qué grado de vulneración representa sobre la libertad de empresa esta exclusión, en la medida en que esta suponga un menoscabo del derecho del empresario a configurar su actividad de acuerdo con su propio criterio. Es decir, si se puede defender la existencia de un «derecho» a ser considerado por la legislación como empresario a todos los efectos, incluidos los fiscales, cuando realmente se está ejerciendo como tal. Y todo ello teniendo en cuenta, en sentido contrario, que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha definido claramente el contenido esencial de la «libertad de empresa», y más bien ha tendido a una interpretación extensivamente aceptadora de supuestas injerencias de los poderes públicos en dicha libertad, alegando generalmente las facultades de intervención del Estado en la economía, al amparo de la concepción filosófico-política asociada al concepto de «Estado Social y Democrático de Derecho» que consagra el artículo 1.1 de la Constitución, y que se refleja en los artículos 128 y 131 de la misma, a cuya luz se interpreta su artículo 38. Además, lo que aquí se pone en tela de juicio no es la prohibición de realizar una determinada actividad económica, sino su consideración como tal por el Derecho tributario a efectos de la aplicación de un determinado impuesto.

Nótese, en primer lugar, que el empresario que se plantee, de buena fe, adecuar su actividad de arrendamiento a los requisitos establecidos en los artículos 27.2 del IRPF y 5.1 de la LIS deberá ponderar, en primer lugar, el balance coste-beneficio que constituye para él el cumplimiento de dichos requisitos, pues le implica renunciar a la ayuda de profesionales subcontratados para el apoyo en el ejercicio de sus funciones, que a menudo resulta ser bastante más eficiente debido a la elevada especialización de sus servicios, y por el contrario debe asumir las cargas inherentes a la contratación laboral, como las cotizaciones sociales, o las cargas derivadas de los derechos laborales adquiridos por los trabajadores, incluso aunque disponga de alternativas para no hacerlo.

Por tanto, en no pocos casos en que, objetivamente y al margen de la calificación tributaria, se puede distinguir de hecho una actividad económica si atendemos a las definiciones de la misma analizadas en el epígrafe primero del presente trabajo, nos encontramos con empresarios que deben asumir un coste derivado del cumplimiento de dichos requisitos, a lo que se suma el riesgo de que ello no exime de la posibilidad de que la Administración retire dicha calificación en atención a la insuficiencia de carga de trabajo, cuestión de hecho y que hace en la práctica poco eficaces, a los efectos de proteger la seguridad jurídica, los parámetros de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, como ya hemos tenido ocasión de comprobar.

Pese a que puede parecer, y en parte es así, que la reciente reforma fiscal ha aligerado la carga de obligaciones formales al eliminar el requisito del local afecto (y las características implícitas desarrolladas por la doctrina administrativa), no es menos cierto que la existencia de una persona

asalariada fuerza implícitamente al empresario, en muchos casos, a disponer de un local afecto, pues con la salvedad del teletrabajo, cada vez más extendido pero al mismo tiempo limitado a determinadas funciones, para el desempeño de un empleo suele requerirse un lugar de trabajo, que obviamente deberá cumplir con las preceptivas licencias y obligaciones formales impuestas por las Administraciones públicas. Por tanto, si bien es cierto que la reforma abre la puerta a que la actividad desarrollada por el empleado pueda ser realizada fuera de un lugar físico fijo (por ejemplo, desde su domicilio), el hecho de que el contrato laboral haya de ser a jornada completa puede igualmente condicionar la movilización de otros recursos a fin de cumplir con el requisito exigido.

Concluyendo, con el actual redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, el empresario se ve obligado, cuando menos implícitamente, a actuar de una determinada manera para el cumplimiento de un mero requisito que, además, tampoco garantiza una determinada consecuencia tributaria, por cuanto la necesidad de la estructura organizativa implantada puede ser igualmente discutida por la Administración. Por tanto, se trata de dilucidar si la imposición de unos determinados requisitos, sean más o menos gravosos, para acceder a la consideración de actividad económica, atentan contra el principio constitucional de la libertad de empresa.

Todas estas consideraciones tienen, a nuestro modo de ver, una lógica económica y jurídica que podría justificar la vulneración del artículo 38 de la Constitución, pues, por un lado, existe una actuación estatal contra la autonomía organizativa del empresario, cuya proporcionalidad podría ser claramente discutida, en tanto han quedado suficientemente demostradas las lagunas del precepto a la hora de prevenir el fraude fiscal, y su insuficiencia a la hora de cumplir el objetivo de definir la «estructura mínima» que debe tener toda actividad económica. Por tanto, dichos preceptos, demostrados ineficaces y deficientes desde el punto de la técnica jurídica, además implican una constricción a la autonomía organizativa del empresario, por lo que parece que contradicen el principio de libertad de empresa consagrado constitucionalmente.

Por todo lo expuesto anteriormente, pensamos que existe dicha contradicción, si bien, no obstante, creemos que sería seriamente discutible a la luz del artículo 38 de la CE, por los siguientes motivos:

- La actividad empresarial la puede seguir ejerciendo el empresario *de facto* al margen de la calificación fiscal de su actividad. Es decir, el titular de los inmuebles objeto de la actividad de arrendamiento puede seguir desempeñando su trabajo con plena autonomía y sin más requisitos que el sometimiento a la ley y la Constitución.
- Lo establecido en los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS son tan solo un requisito para una calificación de tipo puramente fiscal, sin que de ello se derive que el empresario de arrendamiento de inmuebles esté indefectiblemente obligado a la contratación de una persona asalariada, de manera que el empresario sigue pudiendo optar por la forma de organización empresarial que considere más oportuna, si bien asumiendo sus consecuencias fiscales. En el peor de los casos, la actual configuración legal de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS puede inducir al empresario a tomar decisiones antieconómicas, como pueda ser la contratación de

una persona asalariada en determinadas condiciones, frente a la posibilidad de que la actividad pueda ser gestionada por el propio titular o titulares, o a través de un servicio subcontratado a terceros en el marco de una relación mercantil, pero esta decisión nunca será obligatoria, simplemente será *conditio sine qua non* para un determinado tratamiento fiscal de sus rendimientos que, con todas las consecuencias empresariales y fiscales que queramos, no deja de ser una opción del contribuyente.

- La jurisprudencia del Tribunal Constitucional existente hasta ahora al respecto de la interpretación del artículo 38 es difusa y poco clarificadora, pero de la misma sí se infiere una cierta tendencia a justificar las intervenciones estatales en el marco de una interpretación del modelo económico constitucional como de «economía social de mercado», lejos de la clásica concepción liberal de la libertad económica como ausencia absoluta de injerencia estatal en los asuntos económicos y empresariales.

Por ello, y aunque pensamos que existirían razones para declarar incompatible con el artículo 38 de la Constitución el redactado de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, la postura de nuestro Tribunal Constitucional a este respecto no invita especialmente al optimismo, si bien tampoco podemos afirmar que exista una prolífica jurisprudencia de casos análogos que termine de aclarar cuál es la postura del intérprete de nuestra Carta Magna, tratándose, entonces, de una cuestión de matices el hecho de si las consideraciones genéricas que el Alto Tribunal realiza sobre el artículo 38 de la CE tienen proyección concreta en el caso que nos ocupa. Tampoco la doctrina científica contribuye a arrojar más luz al respecto.

## 7. CONCLUSIÓN Y PROPUESTAS DE REFORMA

### 7.1. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto del presente trabajo, creemos haber esbozado los caracteres más relevantes de los requisitos establecidos por los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS, y profundizado sobre su *ratio legis*, a la luz de su interpretación doctrinal y jurisprudencial, como preámbulo para un análisis técnico-jurídico de los mismos.

En segundo lugar, y más allá de las constatables deficiencias técnicas, que pese a su intención de proteger la seguridad jurídica y eludir el fraude de ley, se han mostrado insuficientes para los objetivos que se planteaba, hemos querido ir más allá y plantear si el actual redactado, al margen de su evaluación técnica, incurre en la infracción de algún precepto constitucional relacionado con el ámbito tributario. Tras un primer análisis sobre la compatibilidad del redactado y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto, hemos analizado su compatibilidad con los artículos 9.3, 31.1 y 38 de la CE.

Especial consideración nos ha merecido el análisis de la compatibilidad de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS con los artículos 9.3 y 31.1 de la CE, pues estos hacen referencia a

principios que afectan de lleno al análisis, como son los de seguridad jurídica, y justicia tributaria o capacidad económica, respectivamente. Y ello es así, porque, como creemos que ha quedado suficientemente demostrado que:

- La redacción actual del precepto es ajena a la lógica económica y jurídica, pues impone una carga, como es la contratación de un empleado en unas condiciones minuciosamente determinadas, que no siempre influye a la hora de calificar la realidad de las actividades que se están realizando.
- Los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS son inconstitucionales, por transgredir el artículo 31.1 de la CE, y en este aspecto, la autonomía calificadora del Derecho tributario no puede convertirse en «arbitrariedad calificadora», máxime cuando dicha arbitrariedad comporta vulneración de los principios de igualdad y progresividad.
- El contribuyente no puede conocer con exactitud las consecuencias jurídicas de su actuación, pues en última instancia estas quedan en manos de los órganos administrativos del Estado y, por tanto, son fuente de litigiosidad con la Administración, contradiciendo el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la CE.
- La reforma fiscal de 2015 ha aligerado los presupuestos para la consideración de la actividad de arrendamiento como actividad económica, pero no ha arrancado la fuente de discriminación que comporta, mientras que por otro lado la ha acrecentado equiparando los criterios exigidos al Impuesto sobre Sociedades.

## 7.2. PROPUESTAS DE REFORMA

Es evidente, y no hemos sido ajenos a ello durante el desarrollo del presente trabajo, que un concepto jurídico con un cierto grado de abstracción, como es el de actividad económica, susceptible además de un tratamiento fiscal multívoco, ha de disponer de un criterio para su distinción. Pero también somos conscientes de que los criterios empleados deben ser justos y adecuados a la realidad, sin generar ficciones jurídicas que acaban, paradójicamente, perjudicando a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Y también somos conscientes de que estos criterios en ocasiones son incapaces de absorber toda la casuística posible, pero que han de tener una aplicación claramente generalista, sin perjuicio de que en casos muy contados puedan resultar inciertos, pues todos sabemos que es imposible ponerle «puertas al campo», y de que invocar el principio de seguridad jurídica para cometer discriminaciones no es aceptable por nuestro ordenamiento constitucional.

Por ello, como profesionales del Derecho tributario, y analistas críticos interesados en la implementación de sistemas tributarios justos, nos parece oportuno no zanjar la cuestión sin ofrecer propuestas de reforma de los artículos 27.2 de la LIRPF y 5.1 de la LIS que persigan más eficazmente la voluntad original del legislador, que no dudamos que no es otra sino que el arrendamiento de inmuebles tenga el tratamiento fiscal de actividad económica cuando la realidad responda a dicho hecho, pero sin infringir ningún derecho susceptible de tutela constitucional, y cuya re-

dacción sea además técnicamente adecuada a la lógica económica y a la realidad social. Obviamente, los nuevos parámetros deberían corresponder a elementos indiciarios de la existencia de un volumen de actividad determinado, pero que emerjan de la realidad de la actividad y no de un criterio (o criterios) exógenos.

Una primera propuesta sería referenciar la consideración de actividad económica al valor catastral total de los inmuebles, cuyo cálculo responde básicamente a los siguientes parámetros:

- La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.
- El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.
- Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.
- Las circunstancias y valores del mercado valor del suelo, valor de la construcción y gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción.

Este criterio, por ejemplo, es el que aplica el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, al regular los requisitos para dejar de disfrutar de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas en el ámbito de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, en lugar de emplear el umbral de exención general, aplicable al resto de actividades, del importe neto de la cifra de negocios superior a 1 millón de euros, pareciendo este criterio más que razonable en tanto que el valor catastral es un buen reflejo, aunque ni mucho menos perfecto, del volumen de actividad.

Con todo, consideramos este parámetro como el menos fiable de todos los que enumeraremos, al ser el valor catastral una cifra fijada por la Administración, que a veces puede resultar ajena a la realidad, además de responder a criterios que no siempre están relacionados con la carga de trabajo que generan los inmuebles, ya que, en casos de valoración catastral elevada de determinados inmuebles, podría generar una discriminación contraria al principio de progresividad del sistema tributario (por ejemplo, que un titular de unos pocos inmuebles de lujo pueda acumular más valor catastral afecto que el titular de más de una decena de inmuebles modestos), al mismo tiempo que excluir la explotación de inmuebles que, no por estar catastralmente peor valorados, implican que no exista una carga de trabajo suficiente como para su consideración como rendimientos de actividad económica.

Otro criterio, ya más entroncado con la realidad, sería el del volumen de ingresos de la actividad. El problema que plantea esta variable es que introduce un factor potencialmente discri-

minatorio: el solo empleo de esta variable como determinante de la calificación de la actividad como económica hace que, por ejemplo, quien alquile unos pocos inmuebles de *alto standing* pueda más fácilmente alcanzar el umbral necesario que quien arriende un mayor número de inmuebles, pero situados en zonas humildes donde la demanda es de rentas bajas. Otro problema es la posible fluctuación de los ingresos: este último se podría solventar fijando un horizonte temporal plurianual en el cual los ingresos no deben bajar de un determinado mínimo (por ejemplo, que los ingresos en cualquiera de los tres últimos años hayan sido superiores a un umbral concreto), de modo similar a como regula el artículo 101 de la LIS la determinación de la cifra de negocios a efectos de la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión (dicho precepto permite mantener la consideración de empresa de reducida dimensión durante los tres años siguientes a haber superado el umbral de 10 millones de euros que fija la ley para disfrutar de dicho régimen).

Otra variable podría ser el número de inmuebles afectos a la actividad. Este criterio encuentra paralelismo en uno de los requisitos que la LIS establece para la aplicación del régimen especial del arrendamiento de viviendas regulado por el capítulo III del título VII de la LIS, y que es otro criterio indiciario del volumen de la actividad.

Discusión aparte merece el hecho de si, sea cual sea el criterio o criterios elegidos, estos deben ser considerados una presunción *iuris tantum* o *iures et de iure*. A favor de la presunción *iures et de iure* juega el principio de seguridad jurídica y de minimización de la litigiosidad tributaria, una vez se haya escogido un criterio que refleje lo más fielmente posible la realidad que se desea regular en el ámbito tributario. A favor de la presunción *iuris tantum* podemos alegar una aspiración de generalidad, la evitación de posibles situaciones discriminatorias no previstas por el legislador, o la minimización de lagunas legales.

Nosotros nos inclinamos por la primera de las opciones, es decir, que se trate de una presunción *iuris et de iure*, para dotar al sistema de la necesaria seguridad jurídica, y al tiempo, para dotar al precepto de la máxima generalidad, apostamos por que se introduzca más de un criterio determinante, pero de forma alternativa. Es decir, que el arrendamiento de inmuebles se ejerza como actividad económica con base en la consideración conjunta de los parámetros descritos anteriormente. La redacción propuesta sería:

«Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando durante al menos dos de los tres ejercicios anteriores, se hayan dado, al menos, dos de las situaciones siguientes:

- Que se cuente, con al menos X inmuebles arrendados u ofrecidos en arrendamiento.
- Que los ingresos derivados de la actividad sean superiores a X euros.
- Que el valor catastral de los inmuebles afectos a la actividad sea superior a X euros».

Consideramos que excede el objeto del presente estudio precisar los umbrales concretos que deberían aplicarse. El objeto de dichas propuestas tan solo es mostrar que es posible acudir a parámetros delimitadores de la actividad económica sencillos, y a la vez más justos y eficientes, y que el recurso a la imposición de una estructura mínima predeterminada es una mala vía, sobre todo cuando de lo que se trata es de que, si dichos parámetros están bien delimitados, la llamada «estructura mínima» que pretende garantizar el legislador sea consecuencia lógica de dichos criterios, pero no prive al empresario de su legítima autonomía para ordenar su actividad como crea más adecuado, y mucho menos aún, genere discriminaciones contrarias al ordenamiento constitucional.

Concluimos, pues, con una exhortación al sentido común del legislador tributario, que en búsqueda de un ordenamiento justo que redunde en el bien común de los afectados, debería replantearse urgentemente el equilibrio entre el derecho a perseguir el fraude y la seguridad jurídica y los principios del sistema tributario. Pensamos que es una cuestión de encajar la lógica jurídica en la voluntad política, cuestión tan fácil de enunciar como difícil de poner en práctica, pero a lo que no por ello debemos renunciar en aras a una mayor justicia y beneficio para toda la sociedad.

## NOVEDADES EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES CIVILES CON PERSONALIDAD JURÍDICA Y OBJETO MERCANTIL PRODUCIDAS DESDE NOVIEMBRE DE 2015 (Y II)

**Sergio Ruiz Garros**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

En este artículo se analizan las novedades producidas en los meses de noviembre, diciembre, enero y febrero sobre los requisitos que deben cumplir las sociedades civiles que van a pasar a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, el régimen transitorio de disolución y la opción de la transformación para aquellas sociedades civiles que no quieran pasar a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, así como el régimen transitorio aplicable a aquellas sociedades civiles que pasen a tributar efectivamente por el Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 analizando con supuestos prácticos las situaciones de mayor relevancia que se van a producir en cada una de las situaciones anteriores.

**Palabras claves:** sociedad civil, comunidad de bienes, Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y objeto mercantil.

---

## DEVELOPMENTS IN THE TAX REGIME APPLICABLE TO CIVIL SOCIETIES WITH LEGAL PERSONALITY AND COMMERCIAL OBJECT PRODUCED FROM NOVEMBER OF 2015 (AND II)

Sergio Ruiz Garros

---

### ABSTRACT

In this article the developments in the months of November, December, January and February on the requirements to be met by civil societies that will become taxpayers corporate income tax from January 1, 2016 are analyzed, the regime transient solution and the option of transformation for those civil societies that do not want to become taxpayers corporate income tax from January 1, 2016, and the transitional arrangements for those civil societies pass effectively taxed on Income tax from January 1, 2016 analyzing practical situations assumptions most relevant to be produced in each of the above situations.

**Keywords:** civil society, community of goods, corporate tax, legal personality and commercial form.

---

---

## Sumario

1. Análisis de los requisitos para que una sociedad civil se convierta en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016: la personalidad jurídica y el objeto mercantil
  - 1.1. La personalidad jurídica
  - 1.2. El objeto mercantil
  - 1.3. La problemática del NIF en la constitución de una sociedad civil o de una comunidad de bienes
  
2. Análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles
  - 2.1. Análisis de las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles con objeto mercantil que pasen a tributar como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016
    - 2.1.1. El régimen fiscal especial de disolución y liquidación de las sociedades civiles regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF
    - 2.1.2. La transformación de la sociedad civil en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil
    - 2.1.3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS
    - 2.1.4. Sociedad civil con actividad profesional que se adapte a la Ley 2/2007 para convertirse en una sociedad civil profesional
    - 2.1.5. Sociedad civil que pretende transformarse en una comunidad de bienes y viceversa
    - 2.1.6. Sociedad civil sin actividad económica de alta
  
3. Análisis de las cuestiones prácticas de mayor relevancia que se suscitan para las sociedades civiles que se conviertan en contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016

Se van a analizar las novedades introducidas en el régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016 que se han producido desde el mes de noviembre de 2015 hasta el mes de febrero de 2016, siguiendo el esquema del artículo sobre el «Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016», publicado en esta *RCyT. CEF*, núm. 393 (diciembre 2015) del que fui coautor.

## 1. ANÁLISIS DE LOS REQUISITOS PARA QUE UNA SOCIEDAD CIVIL SE CONVIERTA EN CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016: LA PERSONALIDAD JURÍDICA Y EL OBJETO MERCANTIL

Tal y como se comentó en el artículo mencionado en el párrafo anterior los requisitos para que las sociedades civiles pasen a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 son los dos siguientes:

### 1.1. LA PERSONALIDAD JURÍDICA

La cuestión relativa a la personalidad jurídica de las sociedades civiles queda resuelta, aparentemente, en el artículo 1.669 del Código Civil (CC) que establece que:

«No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros».

En cuanto a la interpretación de este artículo, la doctrina y jurisprudencia dominantes aplican la tesis clásica de la publicidad de hecho según la cual se entiende que el nacimiento de la personalidad jurídica de la sociedad civil se vincula a la actuación pública de la sociedad en el tráfico jurídico. Es decir, el secreto de los pactos de que habla el artículo 1.669 del CC se refiere a la voluntad de los socios de no darse a conocer en el tráfico como tal ente organizativo distinto de los asociados, luego si la sociedad se da a conocer en el tráfico tiene personalidad jurídica.

Respecto al cumplimiento de este requisito ya se había pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) estableciendo la siguiente doctrina:

**Doctrina DGT:** En la Consulta V2376/2015, de 28 de julio (NFC055553), y otras posteriores, este organismo establece lo siguiente:

«Cabe concluir que para considerarse contribuyente del IS, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del IS:

1. Las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública.

2. Las sociedades civiles habrán de constituirse en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Solo en estos dos casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales».

**Conclusión:** Todas las sociedades civiles que actualmente operan en el tráfico jurídico con su nombre, que incluirá las letras «SC» y su número de identificación fiscal (NIF), que empezará por la letra «J», tienen personalidad jurídica y, en ningún caso, podrían alegar que mantienen pactos secretos entre los socios y que, por ello, carecen de personalidad jurídica.

**Novedad:** En este sentido, en la reciente Instrucción en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS colgada en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en la siguiente dirección: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Novedades/2015/Diciembre/23\\_12\\_2015\\_Instrucciones\\_sociedades\\_civiles\\_en\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Novedades/2015/Diciembre/23_12_2015_Instrucciones_sociedades_civiles_en_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml)

Se establece lo siguiente en relación con el cumplimiento de este requisito de cara al futuro, a las solicitudes de NIF para las nuevas actividades económicas que se quieran iniciar realizadas conjuntamente por dos o más personas físicas:

1. Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, la consideración de contribuyente del IS siempre que tenga objeto mercantil.

**Consecuencia:** En este caso se otorgará un NIF «J» de sociedad civil.

2. Si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, no se considerará contribuyente del IS.

En estos casos, podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o en presencia de cualquier otro ente sin personalidad jurídica.

**Consecuencia:** A todos ellos se les otorgará un NIF «E», cualquiera que haya sido la denominación de dicho ente (diferente de sociedad civil) por el solicitante del NIF.

En este sentido, la Orden HAP/5/2016, de fecha 12 de enero (BOE de 15 de enero) modifica la Orden EHA/451/2008 por la que se regula la composición del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica estableciendo que las claves «E» y «J» de la composición del NIF quedarán con el siguiente contenido:

- E. Comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica no incluidas expresamente en otras claves.
- J. Sociedades civiles (con personalidad jurídica).

## 1.2. EL OBJETO MERCANTIL

La cuestión está en determinar qué se entiende por objeto mercantil. Con el concepto de objeto mercantil definido actualmente en el Código de Comercio (CCom.) no tendrían objeto mercantil las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y profesionales.

**Nota:** El Anteproyecto de Ley de Código Mercantil, cuyo texto íntegro se puede consultar en la página web del Ministerio de Justicia y que, en principio, iba a sustituir al CCom. actualmente vigente mercantilizandando todas estas actividades citadas en el párrafo anterior, actualmente está completamente paralizado en su tramitación y no es previsible su transformación en proyecto de ley.

**Doctrina DGT:** Este criterio es el que adopta el mencionado organismo a la hora de valorar el cumplimiento de este segundo requisito. Así en la Consulta V2376/2015, de 28 de julio (NFC055553), y otras posteriores, establece lo siguiente:

«Adicionalmente la consideración de contribuyente del IS requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del IS las entidades que se dediquen a actividades:

- Agrícolas.
- Ganaderas.
- Forestales.

- Mineras.
- Profesionales (Sección segunda de las Tarifas del IAE).

Por cuanto que dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil».

**Novedad:** En este sentido, en la Instrucción en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS colgada en la página web anteriormente referenciada, se establece lo siguiente en relación con el cumplimiento de este requisito:

La casilla 620 del modelo 036 referida a la obligación de presentar declaración por el IS la deberán completar las sociedades civiles que hayan rellenado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica:

- A01. Alquiler de locales.
- A03. Resto empresariales. Todos los epígrafes del IAE, excepto:
  - Las actividades mineras: epígrafes de la sección 1, división 1 y las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) (casilla 402 del modelo 036).
- A04. Artísticas y deportivas.
- A05. Profesionales.

#### 4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LOCALES

**A) Actividad**

[403] Cód y tipo de actividad

▼

A01 ALQUILER DE LOCALES

A02 GANADERIA INDEPENDIENTE

A03 RESTO EMPRESARIALES

A04 ARTÍSTICAS Y DEPORTIVAS

A05 PROFESIONALES

B01 AGRÍCOLA

B02 GANADERA

B03 FORESTAL

B04 PRODUCCIÓN MEJILLÓN

B05 PESQUERA

[402] Sección I.A.E./Grupo o epígrafe

▼
▼

local determinado

[406] Fecha  /  /

[409] Fecha  /  /

a, fundamentalmente, su actividad económica:

**Dudas prácticas planteadas:** En cuanto a la existencia o no de objeto mercantil en relación con determinadas actividades económicas:

### 1. Sociedad civil que realiza una actividad profesional

La DGT ha aclarado definitivamente esta cuestión en las siguientes consultas:

- Sociedades civiles con actividad profesional no acogidas a la Ley 2/2007:
  - Consulta V3547/2015, de 17 de noviembre (NFC056716). Actividad de servicios de asesoría administrativa, contable, fiscal y laboral.
  - Consulta V3880/2015, de 4 de diciembre (NFC057306). Actividad de abogacía y administración de fincas.
  - Consulta V4168/2015, de 30 de diciembre (NFC057330). Actividad de ginecología.
  - Consulta V0049/2016, de 8 de enero (NFC057647). Actividad de ginecología.
  - Consulta V0181/2016, de 19 de enero (NFC057874). Actividad de asesoría y contabilidad de empresas.

En todas estas consultas la DGT señala lo siguiente:

«La entidad consultante desarrolla una actividad de XXXXXX, no estando sometida a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Por lo tanto, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS».

- Sociedades civiles con actividad profesional acogidas a la Ley 2/2007:
  - Consulta V4167/2015, de 30 de diciembre (NFC057329). Actividad de ejercicio terapéutico de psicopedagogía y logopedia.
  - Consulta V0050/2016, de 8 de enero (NFC057648). Actividad de odontología.
  - Consulta V0099/2016, de 15 de enero (NFC057859). Actividad de abogacía.
  - Consulta V0137/2016, de 19 de enero (NFC057860). Actividad de abogacía.
  - Consulta V0351/2016, de 28 de enero (NFC057890). Actividad de abogacía.

En todas estas consultas la DGT establece lo siguiente:

«La entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad de XXXXXX resultándole de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Puesto que las actividades profesionales están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del IS por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.ª del título X de la LIRPF».

Esto significa que únicamente las sociedades civiles que realizan una actividad profesional y que están acogidas a la Ley 2/2007 carecen de objeto mercantil y, por lo tanto, no pasan a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016 mientras que las no acogidas a la Ley 2/2007 se van a convertir en contribuyentes del IS.

Posteriormente comentaremos la posibilidad de que una sociedad civil con actividad profesional se adapte a la Ley 2/2007 y se convierta en una sociedad civil profesional en la actualidad.

## 2. *Sociedad civil que realiza una actividad agrícola que al mismo tiempo se dedica a prestar servicios, de forma accesoria, a otros agricultores*

En mi opinión, ya que esta cuestión todavía no ha sido resuelta expresamente por la DGT en una consulta, dada la accesoriedad de los servicios prestados y que los mismos son prestados a través de los medios de producción afectos a la actividad principal, se entiende que estamos ante una única actividad económica, agrícola/ganadera (A02/B01/B02), y, por tanto, carente de objeto mercantil.

En este sentido, el artículo 95.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) establece que:

«Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

[...]

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones».

## 3. *Sociedad civil que únicamente desarrolla la actividad de servicios de cría, guarda y engorde de ganado (integrado)*

En cuanto a la existencia o no de objeto mercantil en la actividad del integrado se pueden tener en cuenta dos preceptos:

- El artículo 95.4 del RIRPF que establece que: «Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas: [...] c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado».
- La regla 3.ª 3 del Real Decreto Legislativo 1259/1991 por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del IAE correspondientes a la actividad ganadera independiente que señala que «Los titulares de explotaciones ganaderas que bajo cualquier forma de retribución acojan, como "ganaderos integrados", ganado de propiedad de terceros no tributarán en este impuesto por dicha actividad, la cual tendrá la consideración de ganadería dependiente».

En este sentido, la Consulta de la DGT V0292/2016, de 26 de enero (NFC057883), confirma este criterio al establecer que una sociedad civil que se dedicara exclusivamente a esta actividad continuaría tributando, a partir del 1 de enero de 2016, como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la sección 2.ª del título X de la LIRPF.

#### 4. *Sociedad civil que únicamente realiza la actividad de servicios agrícolas a terceros (arado, siembra, recogida de la cosecha, etc.)*

En mi opinión, ya que esta cuestión todavía no ha sido resuelta expresamente por la DGT en una consulta, dada la clasificación de esta sociedad civil en la división 9, «Otros servicios del IAE», se trata de una actividad de prestación de servicios (A03), de naturaleza empresarial no agrícola y, por tanto, esta actividad tendrá objeto mercantil y la sociedad civil que la realizara se convertiría en contribuyente del IS.

#### 5. *Sociedad civil que realiza una actividad de arrendamiento de inmuebles*

Según la Instrucción en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS de fecha 22 de diciembre de 2015, colgada en la página web de la AEAT a la que ya nos referimos anteriormente, la actividad de alquiler de locales (clave A01 de la casilla 403 del modelo 036) tendrá objeto mercantil.

En relación con esta actividad, las consultas de la DGT establecen la siguiente doctrina:

- Consulta V4098/2015, de 21 de diciembre (NFC057812). Alquiler de una propiedad urbana sin persona contratada para el desarrollo de la misma.  
La sociedad civil consultante desarrolla una actividad de alquiler de una propiedad urbana, no excluida del ámbito mercantil, y por tanto constitutiva de un objeto mercantil. Consecuentemente, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS.
- Consulta V4166/2015, de 30 de diciembre (NFC057328). Alquiler de un inmueble destinado a despachos para consultas clínicas.

La sociedad civil consultante desarrolla una actividad de alquiler de consultas, no excluida del ámbito mercantil, y por tanto constitutiva de un objeto mercantil. Consecuentemente, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS.

- **Importante:** Consulta V0015/2016, de 5 de enero (NFC057856). Alquiler de bienes inmuebles sin persona contratada para el desarrollo de la misma.

La sociedad civil consultante desarrolla una actividad de alquiler de inmuebles, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Es decir, el carácter mercantil viene determinado por el hecho de que la actividad esté sometida al CCom., con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en la LIS, en su artículo 5.1. Por lo tanto, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, será contribuyente del IS.

**Conclusión:** Para la doctrina de la DGT, el alquiler de cualquier tipo de inmueble constituye una actividad con objeto mercantil independientemente de que dicha actividad sea considerada o no económica a tenor de lo establecido en el artículo 5.1 de la LIS por tener o no persona contratada laboralmente a jornada completa.

Lo que sucederá en una gran cantidad de ocasiones es que la actividad de arrendamiento de inmuebles se estará realizando bajo una forma jurídica equivocada al estar ante auténticas comunidades de bienes con NIF de sociedad civil siendo de los socios la propiedad indivisa de los inmuebles. Lo que convendrá hacer en estas situaciones es disolver y liquidar la sociedad civil aplicando el régimen especial previsto en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF y que los comuneros soliciten un NIF con la letra «E» para seguir realizando la actividad de alquiler de inmuebles.

## 6. Sociedad civil que realiza la actividad de farmacia

La DGT ha aclarado definitivamente esta cuestión en la Consulta V4142/2015, de 30 de diciembre (NFC056679), en la que se establece que al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica titular de una oficina de farmacia, ya que el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia corresponden al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, los rendimientos de dicha sociedad civil en ningún caso tributarían por el IS debiendo tributar en régimen de atribución de rentas tal y como se venía haciendo antes de la modificación legislativa.

El mismo criterio se puede aplicar a las sociedades civiles de notarios.

## 7. Sociedad civil de reparto de gastos de una actividad profesional

En principio, una sociedad civil cuya actividad exclusiva fuera el reparto de los gastos entre los socios que se generen por el ejercicio de una actividad profesional, se entiende que no tendría objeto

mercantil y seguiría tributando en régimen de atribución de rentas a partir del 1 de enero de 2016, aunque nunca atribuiría ningún rendimiento a sus socios porque su resultado anual siempre sería «0».

No obstante, queremos dejar constancia de la Consulta de la DGT V4165/2015, de 30 de diciembre (NFC057326), en la cual se le pregunta a este organismo en relación con una sociedad civil cuya actividad es la gestión de los gastos e inversiones de la actividad de sus socios que se dedican a la actividad ginecológica.

La DGT contesta que la sociedad civil consultante desarrolla una actividad de gestión de gastos e inversiones de la actividad de ginecología, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Por lo tanto, la sociedad civil consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del IS, por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS.

#### 8. Sociedad civil que realiza la actividad de pesca y producción de mejillón en batea

En relación con estas actividades, las consultas de la DGT establecen la siguiente doctrina:

- Consulta V3971/2015, de 14 de diciembre (NFC057577). Sociedad civil que se dedica a la actividad pesquera.

La actividad pesquera es ajena al ámbito mercantil por cuanto se encuentra regulada al margen del mismo. Por tanto, la sociedad civil consultante seguirá tributando, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, como entidad en régimen de retribución de rentas, no convirtiéndose en contribuyente del IS.

- Consulta V0294/2016, de 21 de enero (NFC057885). Sociedad civil que realiza la actividad de producción de mejillón en batea.

La actividad pesquera es ajena al ámbito mercantil por cuanto se encuentra regulada al margen del mismo. Por tanto, la sociedad civil consultante seguirá tributando, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, como entidad en régimen de retribución de rentas, no convirtiéndose en contribuyente del IS.

**Doctrina DGT:** La DGT ha considerado que tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles en las consultas correspondientes al periodo comprendido entre noviembre de 2015 y enero de 2016:

- Clínica veterinaria, venta de alimentación, medicamentos y productos sanitarios para animales [Consulta V4103/2015, de 21 de diciembre (NFC057810)].
- Fabricación de pan [Consulta V0014/2016, de 5 de enero (NFC057855)].
- Cuidado de animales de compañía [Consulta V0016/2016, de 5 de enero (NFC057914)].
- Practicaje en puertos [Consulta V0262/2016, de 25 de enero (NFC057854)].

- Varios epígrafes de cafetería [Consulta V0286/2016, de 26 de enero (NFC057876)].
- Impresión de textos e imágenes [Consulta V0349/2016, de 28 de enero (NFC057888)].

La DGT ha considerado que no tienen objeto mercantil las siguientes actividades económicas realizadas por sociedades civiles en las consultas correspondientes a los meses de noviembre, diciembre y enero:

- Cría y venta de ganado bovino en ganadería extensiva [Consulta V3537/2015, de 17 de noviembre (NFC057042)].
- Explotación de ganado bovino y porcino [Consulta V0013/2016, de 5 de enero (NFC057852)].
- Actividad agrícola y ganadera [Consulta V0146/2016, de 19 de enero (NFC057865)].
- Actividad ganadera de bovino de leche y ovino de carne [Consulta V0180/2016, de 19 de enero (NFC057873)].

A la DGT se le ha planteado de forma reiterada si por sociedad civil con objeto mercantil hay que entender aquellas que se encuentran inscritas en el Registro Mercantil o bien todas las que operan en el tráfico mercantil atendiendo a su actividad en las siguientes consultas:

- Consulta V3923/2015, de 9 de diciembre (NFC057309).
- Consulta V3928/2015, de 9 de diciembre (NFC057313).
- Consulta V3932/2015, de 9 de diciembre (NFC057315).
- Consulta V3963/2015, de 14 de diciembre (NFC057321).
- Consulta V3967/2015, de 14 de diciembre (NFC057571).
- Consulta V3968/2015, de 14 de diciembre (NFC057572).
- Consulta V3969/2015, de 14 de diciembre (NFC057573).
- Consulta V3970/2015, de 14 de diciembre (NFC057574).

En todas estas consultas la DGT contesta que para determinar si una sociedad civil tiene objeto mercantil hay que atender a la actividad que efectivamente realiza en el tráfico jurídico.

### 1.3. LA PROBLEMÁTICA DEL NIF EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL O DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

Bajo este título, en el artículo sobre el «Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016» se abordó el

estudio de dos situaciones respecto de las cuales se van a resaltar las novedades que se han producido desde la misma:

*1.ª situación: Entidades que, a fecha actual, tienen concedido un NIF de comunidad de bienes (empieza con la letra «E»), pero que en realidad son sociedades civiles con objeto mercantil y forma jurídica de comunidad de bienes*

Esta cuestión se ha seguido planteando de forma muy reiterada a la DGT en varias consultas de los pasados meses de noviembre, diciembre y enero. Así:

1. En la Consulta V3538/2015, de 17 de noviembre (NFC056714), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de fabricación y venta de artículos de barro, cerámica y loza y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
2. En la Consulta V3704/2015, de 25 de noviembre (NFC056720), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de apartotel y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
3. En la Consulta V3705/2015, de 25 de noviembre (NFC056722), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de enseñanza y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
4. En la Consulta V3964/2015, de 14 de diciembre (NFC057452), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de instalaciones, montajes y pintura y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
5. En la Consulta V3972/2015, de 14 de diciembre (NFC057441), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de carpintería y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
6. En la Consulta V4092/2015, de 21 de diciembre (NFC057606), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de fabricación y comercialización de almohadas de visco elásticas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

7. En la Consulta V0017/2016, de 5 de enero (NFC057858), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de asesoramiento jurídico a empresas y particulares (epígrafe 841 del IAE) y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
8. En la Consulta V0141/2016, de 19 de enero (NFC057863), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 504.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
9. En la Consulta V0176/2016, de 19 de enero (NFC057867), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 647.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
10. En la Consulta V0177/2016, de 19 de enero (NFC057869), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 504.2 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
11. En la Consulta V0178/2016, de 19 de enero (NFC057870), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla las actividades de los epígrafes 419.2 y 419.1 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
12. En la Consulta V0179/2016, de 19 de enero (NFC057871), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad del epígrafe 631 del IAE y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
13. En la Consulta V0242/2016, de 21 de enero (NFC057788), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de odontología (epígrafe 834 del IAE) y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
14. En la Consulta V0244/2016, de 22 de enero (NFC057760), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio menor de libros y papelería y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

15. En la Consulta V0254/2016, de 25 de enero (NFC057770), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de otros cafés y bares y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
16. En la Consulta V0255/2016, de 25 de enero (NFC057771), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio menor de toda clase de alimentos y bebidas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
17. En la Consulta V0259/2016, de 25 de enero (NFC057764), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de artes gráficas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
18. En la Consulta V0263/2016, de 25 de enero (NFC057774), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de elaboración y transformación de mármoles y granitos y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
19. En la Consulta V0271/2016, de 25 de enero (NFC057779), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio menor de toda clase de prendas de vestir y tocado y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
20. En la Consulta V0287/2016, de 26 de enero (NFC057782), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de servicios administrativos y contables y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
21. En la Consulta V0289/2016, de 26 de enero (NFC057881), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de restaurante de un tenedor y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
22. En la Consulta V0355/2016, de 28 de enero (NFC057892), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de taller de reparación de vehículos y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

23. En la Consulta V0356/2016, de 28 de enero (NFC057899), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de fabricación de harinas y sémolas y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.
24. En la Consulta V0358/2016, de 28 de enero (NFC057904), se le plantea a la DGT la situación de una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de producción audiovisual y se le pregunta si dicha entidad debe tributar por el IS, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes.

En todas las consultas anteriores, la contestación de la DGT sigue siendo la misma:

«Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al IS son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la sección 2.<sup>a</sup> del título X de la LIRPF».

**Se mantiene la conclusión:** Respecto a esta situación mantenemos la conclusión que ya expusimos en el artículo anteriormente mencionado por lo que, en principio y salvo cambio de criterio, las entidades que ya tienen concedido un NIF de comunidad de bienes, aunque en la realidad se las pudiera calificar de auténticas sociedades civiles con objeto mercantil, seguirán tributando en régimen de atribución de rentas sin que les afecte esta modificación legislativa.

*2.<sup>a</sup> situación: Entidades que, a la vista de esta modificación legislativa, intenten obtener un NIF con la letra «E» para poder seguir tributando en régimen de atribución de rentas*

Respecto a esta situación tenemos que variar el criterio que expusimos en el artículo citado de esta misma revista a la vista de la Instrucción colgada en la página web de la AEAT en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del IS, a la que antes hemos hecho referencia.

En la citada Instrucción se establece que si en el momento de solicitar el NIF la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, no se considerará contribuyente del IS.

En estos casos, podemos estar en presencia de una comunidad de bienes, de una herencia yacente o en presencia de cualquier otro ente sin personalidad jurídica.

Como ya se ha comentado previamente, a todos ellos se les otorgará un NIF «E», cualquiera que haya sido la denominación de dicho ente (diferente de sociedad civil) por el solicitante del NIF.

## 2. ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES

### 2.1. ANÁLISIS DE LAS OPCIONES MÁS COMUNES ENTRE LAS QUE VAN A PODER OPTAR LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL QUE PASEN A TRIBUTAR COMO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

Como ya se comentó en el artículo al que se hizo referencia en el primer párrafo de este trabajo, las opciones más comunes entre las que van a poder optar las sociedades civiles afectadas por esta modificación legislativa son tres:

1. Optar por la aplicación del régimen especial de disolución y liquidación regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF.
2. Optar por la transformación en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil.
3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del IS a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

En este artículo se van a comentar, además, las tres siguientes situaciones:

4. Sociedad civil con actividad profesional que se adapte a la Ley 2/2007 para convertirse en una sociedad civil profesional.
5. Sociedad civil que pretende transformarse en una comunidad de bienes y viceversa.
6. Sociedad civil sin actividad económica de alta.

Pasamos a analizar cada una de estas opciones más comunes:

#### 2.1.1. El régimen fiscal especial de disolución y liquidación de las sociedades civiles regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF

En el artículo sobre tributación de las sociedades civiles ya se analizaron los requisitos para aplicar este régimen fiscal especial y los efectos fiscales que se derivaban de la aplicación del mismo realizando un completo supuesto práctico en relación con la disolución y liquidación de una sociedad civil que estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 a tenor de lo establecido en el artículo 68 del RIRPF.

En el presente artículo, y en relación con esta opción, se va a realizar un supuesto práctico en relación con la disolución y liquidación de una sociedad civil que no hubiera estado obligada

a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 a tenor de lo establecido en el artículo 68 del RIRPF, ya que este va a ser el supuesto más habitual en la práctica.

**Importante:** La peculiaridad que se produce en esta situación hace referencia a la forma de calcular el coste de adquisición y de titularidad del porcentaje que posee cada socio en la sociedad civil.

Así:

- No se computa valor de titularidad al desconocerse el importe de beneficios sociales obtenidos que no han sido objeto de distribución.
- El valor de adquisición será la proporción que le corresponda a cada socio en los fondos propios de la sociedad civil teniendo en cuenta, como establece la disposición adicional trigésima segunda, número 4 de la LIS que, en este supuesto, los fondos propios se consideran formados, en su totalidad, por aportaciones de los socios (no hay reservas) con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Es decir, el valor de adquisición no será el efectivamente desembolsado por cada socio para obtener su participación en la sociedad civil sino la cuantía que resulte de aplicar lo establecido en el párrafo anterior.

### EJEMPLO 1

La sociedad civil Alfa SC, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Zaragoza, tiene como actividad económica la venta al por menor de muebles habiendo iniciado su actividad en el año 1998.

Alfa SC ha optado por disolverse y liquidarse, en los plazos señalados en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF conociéndose los siguientes datos:

- Alfa SC no estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los años 2014 y 2015 al tributar los socios en el IRPF en régimen de estimación directa simplificada.
- Alfa SC pertenece al 50 % a dos socios personas físicas, señor López y señor Pérez, cuyas participaciones en la entidad, en función de las aportaciones realizadas por cada uno de ellos, tienen un valor de 300 para cada uno de los socios.
- La sociedad Alfa SC puede probar, por medio de las anotaciones en el libro registro de bienes de inversión y por las facturas y demás documentación que obra en su poder,

.../...

.../...

que, en el momento de la liquidación, el valor fiscal de su activo (valor de adquisición – amortizaciones) y pasivo es el siguiente:

	Activo (2)	Pasivo
Mobiliario .....	600,00	
Equipos proceso información .....	400,00	
Existencias .....	200,00	
Clientes deudores .....	500,00	
Tesorería .....	100,00	
Pasivo exigible .....		200,00
Fondos propios (1) .....		1.600,00
<b>Total .....</b>	<b>1.800,00</b>	<b>1.800,00</b>

- (1) La totalidad de estos fondos propios se entiende constituida por aportaciones de los socios (capital) sin que se puedan computar reservas de ejercicios anteriores.
- (2) El valor contable del activo se corresponde con su valor de mercado en el momento de la liquidación y disolución de Alfa SC.

Se han realizado las siguientes adjudicaciones a los socios:

- El señor López recibe el mobiliario, la mitad de las existencias y la mitad de los clientes deudores y la tesorería, adjudicándose todo el pasivo exigible por 200, obteniendo un neto de 800 ( $600 + 100 + 250 + 50 - 200$ )<sup>1</sup>.
- El señor Pérez recibe los equipos para proceso de información, la mitad de las existencias y la mitad de los deudores y la tesorería, obteniendo un neto de 800 a valor de mercado ( $400 + 100 + 250 + 50$ )<sup>1</sup>.

**Solución:**

- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
- Tributación en el IRPF del señor López:

<sup>1</sup> El importe neto a valor de mercado en el momento de la disolución y liquidación obtenido por cada uno de los socios de la sociedad civil debe ser igual para evitar la existencia de excesos de adjudicación y la tributación, en el IRPF y en el ITP y AJD, que pudiera derivarse de los mismos.

.../...

.../...

Valor adquisición participaciones (50 % de los fondos propios) .....	+800
Coste de titularidad .....	+ 0
Deudas adjudicadas .....	+200
Deudores y tesorería (250 + 50) .....	-300
Diferencia .....	+700

Luego no obtiene renta alguna a declarar en la declaración del IRPF 2016 y el mobiliario que le ha sido adjudicado tendrá un valor fiscal de  $(600 \times 700/700) = 600$  y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de  $(100 \times 700/700) = 100$ .

- **Tributación en el IRPF del señor Pérez:**

Valor adquisición participaciones (50 % de los fondos propios) .....	+800
Coste de titularidad .....	+ 0
Deudas adjudicadas .....	+ 0
Deudores y tesorería (250 + 50) .....	-300
Diferencia .....	+500

Luego no obtiene renta alguna a declarar en la declaración del IRPF 2016 y los equipos para proceso de información que le ha sido adjudicado tendrán un valor fiscal de  $(400 \times 500/500) = 400$  y las existencias adjudicadas tendrán un valor fiscal de  $(100 \times 500/500) = 100$ .

**Importante:** Dos declaraciones censales a presentar en este supuesto:

- **Primero 036.** Las sociedades civiles que decidan su disolución y liquidación de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF tienen el plazo de los seis primeros meses de 2016 para presentar un modelo 036, con la documentación necesaria, marcando:
  - La casilla 125 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).  
En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad civil con objeto mercantil».
  - La casilla 140 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1) para señalar el cese de actividad por estar en proceso de liquidación.

.../...

.../...

Segundo 036. Cuando finalmente se extingan presentarán un modelo 036 marcando la casilla 150, en la página 1, de baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores por extinción y los socios su baja individual en modelo 036 en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

### 2.1.2. La transformación de la sociedad civil en una sociedad de capital, básicamente en una sociedad de responsabilidad limitada, de acuerdo a lo establecido en la normativa mercantil

En el artículo sobre tributación de las sociedades civiles se analizó el procedimiento mercantil para realizar la transformación de una sociedad civil en una sociedad limitada (Ley 3/2009 y art. 218 RRM) y los efectos fiscales que se derivaban de la misma, aplicando la doctrina de la DGT, ya fuera o no sujeto pasivo del IS (por tener o no objeto mercantil) la sociedad civil que se transformaba en sociedad limitada a partir del 1 de enero de 2016.

La única novedad producida en relación con este supuesto desde la publicación del anterior artículo previo es que se han concretado las declaraciones censales a presentar en caso de optar por la transformación.

**Importante:** Declaraciones censales a presentar en este supuesto:

Las sociedades civiles que decidan transformarse en sociedad de responsabilidad limitada deberán presentar un modelo 036, adjuntando la escritura de transformación y certificado de inscripción en el Registro Mercantil, marcando:

- La casilla 125 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).

En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad limitada».

- La casilla 131 de «Modificación de datos relativos al IVA» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).

En el apartado 6 del «IVA» (pág. 5) debe modificar las casillas que correspondan para darse de baja de los regímenes de IVA incompatibles y de alta de los que correspondan.

- La casilla 133 de «Modificación relativos al IS», del apartado «B) Modificación».

En el apartado 7 B) del IS debe darse de alta en la obligación de dicho impuesto desde el 1 de enero de 2016 y rellenar las casillas que correspondan de acuerdo a sus opciones.

Los socios de la sociedad civil sujeta al IS que estuviesen de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores únicamente por tener obligaciones derivadas de su condición de socios de una entidad en atribución de rentas procederán a presentar un modelo 036 para comunicar su baja en dicho censo marcando la casilla 150 del apartado C) Baja (pág. 1) si no debe constar de alta por otro motivo.

### **2.1.3. Mantener la forma jurídica de sociedad civil y convertirse en contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016 aplicando el régimen transitorio contenido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS**

En el artículo anterior ya se analizó en profundidad la aplicación de la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS a aquellas sociedades civiles con objeto mercantil que optasen por tributar en el IS a partir del 1 de enero de 2016 distinguiendo los supuestos en los que hubieran estado o no obligadas a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 según lo establecido en el artículo 68 del RIRPF.

En el presente artículo y, en relación con esta opción, se va a realizar un supuesto práctico en relación con la distribución de beneficios por parte de una sociedad civil con objeto mercantil procedentes de los años en los que tributó en régimen de atribución de rentas en el caso de que no hubiera estado obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los ejercicios 2014 y 2015 a tenor de lo establecido en el artículo 68 del RIRPF, ya que este va a ser el supuesto más habitual en la práctica.

A tenor de lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS para este tipo de sociedad civil, se entenderá a efectos fiscales que, a 1 de enero de 2016, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios (no hay reservas), con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

De acuerdo con lo expuesto, cuando se repartan esos beneficios obtenidos en régimen de atribución de rentas, se debería aplicar el régimen tributario en el socio referente a la reducción de capital con devolución de aportaciones de acuerdo con la norma que lo regule, en concreto, la LIRPF si el socio es persona física.

Siendo el caso más habitual que el socio de la sociedad civil sea persona física, las cantidades repartidas tendrían la consideración de «reducción de capital por devolución de aportaciones» regulado en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, es decir, el reparto de dichas cantidades:

- Debería minorar el precio de adquisición<sup>2</sup> de la participación hasta su anulación.
- El exceso tendría la consideración de rendimiento de capital mobiliario.

Es decir, que con independencia de cuál hubiese sido el precio de adquisición inicial de las participaciones de la sociedad civil para el socio, a efectos fiscales, dicho precio de adquisición será igual al valor de los fondos propios calculados de acuerdo con la regla que recoge la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS y puesto de manifiesto en el primer balance a 1 de enero de 2016.

### EJEMPLO 2

La sociedad civil Alfa SC, con personalidad jurídica, objeto mercantil y domicilio fiscal en Zaragoza, tiene como actividad económica la venta al por menor de muebles habiendo iniciado su actividad en el año 1998.

Alfa SC ha optado por tributar en el IS en los ejercicios 2016 y siguientes aplicando lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

- Alfa SC no estaba obligada a llevar contabilidad ajustada al CCom. en los años 2014 y 2015 al tributar los socios en el IRPF en régimen de estimación directa simplificada.
- Alfa SC pertenece al 50 % a dos socios personas físicas, señor López y señor Pérez, cuyas participaciones en la entidad, en función de las aportaciones realizadas por cada uno de ellos, tienen un valor real de 300 para cada uno de los socios.
- La sociedad Alfa SC ha reconstruido un balance a 1 de enero de 2016 ajustado a lo establecido en el CCom. y en la normativa que lo desarrolla:

Balance	Activo	Pasivo
Mobiliario .....	600,00	
Equipos proceso información .....	400,00	
Existencias .....	200,00	
		.../...
		.../...

<sup>2</sup> La disposición transitoria trigésima segunda.4 último párrafo de la LIS señala que: «Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior».

.../...

Balance	Activo	Pasivo
.../...		
Clientes deudores .....	500,00	
Tesorería .....	100,00	
Pasivo exigible .....		200,00
Fondos propios o fondo social (1) .....		1.600,00
<b>Total .....</b>	<b>1.800,00</b>	<b>1.800,00</b>
(1) La totalidad de estos fondos propios se entiende constituida por aportaciones de los socios (capital) sin que se puedan computar reservas de ejercicios anteriores a tenor de norma transitoria.		

La sociedad Alfa SC decide reducir los fondos propios en el ejercicio 2016 con devolución de aportaciones a sus socios repartiendo a cada uno de los dos socios una cuantía de 700 quedando la cifra de fondos propios para Alfa SC en 200.

- Tributación del señor López en el IRPF 2016:

A pesar de que el coste de adquisición real de adquisición del 50 % de su participación en la sociedad Alfa SC ha sido de 300, a tenor de lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda.4 último párrafo de la LIS, el coste de adquisición fiscal es de 800 (50 % del importe total de los fondos propios) por lo que esta operación tendrá la consideración a efectos del IRPF de «reducción de capital por devolución de aportaciones» regulado en el artículo 33.3 a) de la LIRPF, dando lugar a la siguiente tributación:

– Coste fiscal del 50 % de la participación .....	800
– Importe repartido por Alfa SC .....	700

Luego:

El importe repartido de 700 no tributa en el IRPF 2016 del señor López y el coste fiscal del 50 % de su participación en Alfa SC queda valorado en 100 de cara a futuros repartos de fondos propios o a la venta de esta participación.

- Tributación del señor Pérez en el IRPF 2016:

Misma tributación que la del otro socio señor López.

**Importante:** Declaraciones censales a presentar en este supuesto:

Las sociedades civiles que pasen a tributar por el IS por no liquidarse y disolverse de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF deberán presentar un modelo 036 de modificación y marcará:

- La casilla 125 de «Modificación de datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).  
En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad civil con objeto mercantil».
- La casilla 131 de «Modificación de datos relativos al IVA» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).  
En el apartado 6 del «IVA» (pág. 5) debe modificar las casillas que correspondan para darse de baja de los regímenes de IVA incompatibles y de alta de los que correspondan.
- La casilla 133 de «Modificación relativos al IS» del apartado «B) Modificación».  
En el apartado 7 B) del IS debe darse de alta en la obligación de dicho impuesto desde el 1 de enero de 2016 y rellenar las casillas que correspondan de acuerdo a sus opciones.

Los socios de la sociedad civil sujeta al IS que estuviesen de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores únicamente por tener obligaciones derivadas de su condición de socios de una entidad en atribución de rentas procederán a presentar un modelo 036 para comunicar su baja en dicho censo marcando la casilla 150 del apartado C) Baja (pág. 1) si no deben constar de alta por otro motivo.

En relación con esta opción y a las sociedades civiles que realizasen una actividad de comercio al por menor, en la Consulta de la DGT V0226/2016, de 21 de enero (NFC057814), se plantea la situación de una sociedad civil con objeto mercantil que ha pasado a ser contribuyente del IS y que hasta 31 de diciembre de 2015 estaba acogida al régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA.

La DGT contesta que si desde 1 de enero de 2016 la sociedad civil con objeto mercantil no va a poder aplicar el régimen de atribución de rentas, dicha entidad cesará en la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia del IVA tributando por el régimen general del IVA.

En la Ley 48/2015, de presupuestos generales del Estado para el año 2016, se establece en su disposición transitoria tercera que las sociedades civiles que durante el año 2015 estén acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA, y que con efectos del 1 de enero de 2016 pasen a tener la condición de contribuyentes en el IS y, por tanto, cesen en el citado régimen especial, pueden aplicar lo previsto en el artículo 155 de la LIVA y en el artículo 60 del RIVA, es decir, podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha de cese, IVA y recargo de equivalencia excluidos, los tipos del IVA y del recargo de equivalencia que estuviesen vigentes en la misma fecha.

### 2.1.4. Sociedad civil con actividad profesional que se adapte a la Ley 2/2007 para convertirse en una sociedad civil profesional

La adaptación de una sociedad civil con actividad profesional en una sociedad civil profesional es posible en cualquier momento siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que la sociedad civil con actividad profesional que se pretenda adaptar a la Ley 2/2007 cumpla los requisitos que exige dicha ley (titulación oficial, inscripción en el correspondiente colegio profesional, que la mayoría del capital pertenezca a socios profesionales, etc.).
2. Que la adaptación se realice mediante escritura pública.
3. Que la escritura pública de adaptación se inscriba en el Registro Mercantil.

En caso de que una sociedad civil con actividad profesional se adapte a la Ley 2/2007, en el año en el que se produzca dicha adaptación, la tributación será la siguiente:

- Desde el 1 de enero hasta la fecha del asiento de presentación de la escritura pública de adaptación a la Ley 2/2007 en el Registro Mercantil (periodo anterior a la adaptación), la sociedad civil tributará como contribuyente del IS con periodo impositivo inferior al año natural.
- Desde la fecha del asiento de presentación de la escritura pública de adaptación a la Ley 2/2007 en el Registro Mercantil (periodo posterior a la adaptación) hasta el 31 de diciembre, la sociedad civil profesional tributará en régimen de atribución de rentas.

**Importante:** Declaraciones censales a presentar en este supuesto:

Las sociedades civiles que decidan transformarse en sociedades profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, deberán aportar la escritura de transformación inscrita en el Registro Mercantil correspondiente y presentarán un modelo 036 señalando:

- La casilla 125 de «Modificación de otros datos identificativos» del apartado «B) Modificación» (pág. 1).
- En la casilla 69 (pág. 2B) de «Forma jurídica» debe hacer constar «Sociedad civil profesional»

### 2.1.5. Sociedad civil que pretende transformarse en una comunidad de bienes y viceversa

- La transformación de una sociedad civil (que dispone de personalidad jurídica en el ámbito fiscal de acuerdo con la doctrina de la DGT por haberse manifestado como

tal en el momento de solicitar el NIF) en una comunidad de bienes no es posible. La transformación de una sociedad civil en un ente sin personalidad no está amparada en la normativa.

Si una sociedad civil quiere constituirse como un ente sin personalidad jurídica deberá disolverse y liquidarse como sociedad civil y proceder a la creación de la entidad con la forma jurídica que se desee.

Es decir, deberán presentar un modelo 036 de baja y disolución y un nuevo modelo 036 de solicitud de NIF y alta de la actividad.

- La transformación de una comunidad de bienes en una sociedad civil no es posible. La transformación de una entidad sin personalidad jurídica en una con personalidad jurídica no está amparada en la normativa ya que implica un traspaso patrimonial hacia una entidad que dispone de personalidad jurídica.

Por tanto, si los partícipes de una comunidad de bienes quieren transformarse en una sociedad civil, deberán presentar una declaración censal de baja (marcando la casilla 150) y posteriormente presentar un modelo censal solicitando el alta y un NIF de sociedad civil («J»).

### 2.1.6. Sociedad civil sin actividad económica de alta

Las sociedades civiles que no tengan ninguna actividad económica de alta en el censo a 1 de enero de 2016, y que hubieran tenido como última actividad económica declarada alguna por las que se deba considerar sociedad civil con objeto mercantil, deberán presentar el acuerdo de disolución antes del 30 de junio de 2016 y comunicar la baja en el censo mediante la presentación de un modelo 036 (casilla 150) en los seis meses siguientes a la fecha de presentación del acuerdo de disolución. Para ello, deberán actuar igual que lo comentado anteriormente para la opción de disolución y liquidación de la sociedad civil aplicando la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF.

En caso de que no se disuelvan y comuniquen la baja se considerarán contribuyentes por el IS desde el 1 de enero de 2016, aun en el caso de que consten como entidad inactiva.

## 3. ANÁLISIS DE LAS CUESTIONES PRÁCTICAS DE MAYOR RELEVANCIA QUE SE SUSCITAN PARA LAS SOCIEDADES CIVILES QUE SE CONVIERTAN EN CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2016

En el artículo anterior publicado en esta revista (núm. 393) ya se analizó en profundidad la situación de los elementos patrimoniales utilizados por la sociedad civil en su actividad que fueran propiedad de sus socios y la calificación de la renta que pudieran percibir los socios de las

sociedades civiles que hubieran pasado a ser contribuyentes del IS (como rendimiento del trabajo personal, como rendimiento de la actividad económica o como rendimiento del capital mobiliario) así como la sujeción o no de la citada renta al IVA, si era calificada como rendimiento de la actividad económica, según la doctrina de la DGT.

**Importante:** Las sociedades civiles con actividad profesional no acogidas a la Ley 2/2007 van a pasar a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016, por lo que a todas ellas les va a ser de aplicación el artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF.

Recordar que el artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF, interpretado de acuerdo con la doctrina de la DGT, califica obligatoriamente como rendimientos de actividades económicas aquellos en los que concurran las tres siguientes circunstancias:

- Que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de actividades profesionales de forma que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional, que son las recogidas en la sección 2.<sup>a</sup> de las Tarifas del IAE.
- Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

En relación con las retribuciones que el socio cobre de la sociedad civil con objeto mercantil contribuyente del IS, independientemente de que dichas retribuciones se califiquen de rendimiento del trabajo personal o de rendimiento de la actividad económica, serán gasto fiscalmente deducible para la sociedad civil en el IS.

En este sentido, la Consulta de la DGT V3569/2015, de 18 de noviembre (NFC056718), en la que se plantea esta cuestión, establece lo siguiente:

«De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones de los socios por el trabajo desarrollado, son gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS (a partir de 1 de enero de 2016 en el caso consultado), siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de (1) inscripción contable, (2) imputación con arreglo a devengo y (3) justificación, por cuanto dichos gastos constituyen la contraprestación de las funciones desempeñadas por los socios, distintas de las correspondientes a los de administrador».

# LOS IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

**Análisis de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, Asunto C-402/14**

**Alejandro García Heredia**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La entidad Viamar importó en Grecia vehículos nuevos para el transporte de pasajeros fabricados en la República Checa. Tras la llegada a Grecia, los vehículos estuvieron almacenados en un depósito fiscal hasta la finalización de su despacho de aduana. Viamar abonó entonces el impuesto griego de matriculación correspondiente a un total de 85 vehículos importados entre los años 2009 y 2012. La normativa griega establece que en el caso de vehículos comunitarios el impuesto se devenga en el momento de su entrada en el territorio nacional, debiendo abonarse antes de la puesta en circulación de tales vehículos (art. 128 del Código aduanero nacional). Sin embargo, los vehículos del presente caso nunca fueron vendidos en Grecia sino que se reexportaron a Bélgica, donde finalmente fueron vendidos y puestos en circulación tras el pago del correspondiente impuesto de matriculación en este último Estado miembro.

Por este motivo, Viamar presentó una solicitud para obtener la devolución del impuesto de matriculación abonado en Grecia, dado que los automóviles controvertidos no habían sido matriculados ni dotados de placas de matrícula en dicho Estado miembro. La entidad consideró que el pago de un impuesto en estas circunstancias podría resultar contrario al Derecho de la Unión Europea (UE) por tratarse de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el artículo 30 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). La solicitud fue denegada por las autoridades griegas (Oficina de Aduanas de Atenas), afirmando que el impuesto había sido cobrado correctamente con arreglo al Derecho nacional, por lo que la entidad interpuso recurso ante el órgano de apelación (Tribunal de apelación contencioso-administrativo de Atenas). Este órgano decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dos cuestiones prejudiciales sobre la adecuación al Derecho de la UE de un impuesto de matriculación que grava los vehículos en el momento de su entrada en el territorio nacional. Las cuestiones planteadas fueron reformuladas por el TJUE y se refieren a las siguientes materias:

- a) Efecto directo de la prohibición de generar trámites relativos al cruce de fronteras (art. 1.3 Directiva 2008/118<sup>1</sup>). Este precepto permite a los Estados miembros recaudar impuestos sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, pero siempre que tales gravámenes no generen trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros. El artículo 1.3 de la directiva no ha sido transpuesto al Derecho helénico y se pregunta al TJUE sobre el alcance de dicha prohibición a fin de determinar si los particulares pueden invocarla ante los tribunales nacionales en sus litigios contra un Estado miembro.
- b) Adecuación del impuesto de matriculación al Derecho de la UE. La segunda cuestión es, en esencia, la que resuelve el núcleo del asunto, es decir, si el impuesto griego de matriculación respeta el Derecho de la UE. En este sentido, el análisis se plantea tanto desde la perspectiva del Derecho originario (arts. 30 y 110 TFUE) como del Derecho derivado (art. 1.3 Directiva 2008/118). Así, la cuestión fundamental es analizar los diferentes límites que el Derecho de la UE impone a los Estados miembros en la configuración de los impuestos de matriculación en cuanto gravámenes no armonizados.

El TJUE examina tres límites o prohibiciones. En primer lugar, el artículo 30 del TFUE, en el que se prohíbe la existencia entre Estados miembros de derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente. En segundo lugar, el artículo 110 del TFUE, donde se contempla la prohibición de tributos internos discriminatorios, es decir, ningún Estado miembro puede gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Y, en tercer lugar, el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118, en el que se admite que los impuestos especiales armonizados puedan coexistir con otros gravámenes no armonizados, siempre que estos últimos no den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE analiza varias normas del Derecho de la UE que pueden afectar a los impuestos de matriculación devengados con ocasión de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros. La doctrina más relevante se puede resumir en los siguientes planteamientos:

1. El artículo 1.3 de la Directiva 2008/118, en el que se establece que los gravámenes no armonizados no pueden dar lugar a trámites conexos al cruce de fronteras, tiene

---

<sup>1</sup> Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

un contenido incondicional y suficiente preciso. Con ello, se reconoce el efecto directo de esta disposición y en consecuencia la posibilidad de los particulares de invocarla en sus litigios nacionales contra un Estado miembro.

2. Los impuestos no armonizados, tales como los impuestos de matriculación, deben respetar el conjunto de normas del Derecho de la UE, tanto las disposiciones del TFUE como la Directiva de impuestos especiales. En particular, los Estados miembros deben respetar la prohibición relativa a los derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente (art. 30 TFUE), la prohibición de establecer o mantener tributos internos discriminatorios (art. 110 TFUE) y la prohibición de generar trámites conexos al cruce de fronteras (art. 1.3 Directiva 2008/118).
3. Los impuestos de matriculación deben analizarse generalmente desde la óptica del artículo 110 del TFUE (prohibición de tributos internos discriminatorios), ya que se devengan con motivo de la primera matriculación de los automóviles para su puesta en circulación en un Estado miembro y no con motivo del cruce de la frontera de dicho Estado miembro. No obstante, el artículo 30 del TFUE (prohibición de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente) se aplica cuando el impuesto devengado con motivo de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros no se devuelve aunque dichos vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber sido matriculados en el primer Estado miembro de importación.
4. El cobro del impuesto de matriculación en estos casos, sin reconocer el derecho a su devolución, es contrario al artículo 30 del TFUE, ya que supone una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. Esta doctrina confirma el concepto amplio de exacción de efecto equivalente, entendida como toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, con independencia de su denominación y técnica, que grava las mercancías debido a su paso por la frontera y que no es un derecho de aduana propiamente dicho.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

El presente asunto pone de manifiesto los problemas que plantean los impuestos de matriculación en la UE, especialmente, cuando se trata de importaciones de vehículos procedentes de otros Estados miembros. La configuración de estos impuestos como gravámenes no armonizados ha dado lugar a una importante jurisprudencia del TJUE a fin de precisar los límites que deben respetar los Estados miembros en su regulación. En este sentido, la sentencia *Viamar* nos permite analizar, en primer lugar, las consecuencias del carácter no armonizado de los impuestos de matriculación y, en segundo lugar, los límites que deben respetar tales impuestos para ser conformes con el Derecho de la UE. Por último, nos referiremos a algunas propuestas de reforma que se han planteado en este ámbito y a las posibles repercusiones en el Derecho español de la jurisprudencia analizada.

### 3.1. LOS IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN COMO IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS

El artículo 1 de la Directiva 2008/118 (en los mismos términos que el art. 3 de la anterior Directiva 92/12) permite que los impuestos especiales armonizados coexistan en la UE con otros gravámenes indirectos no armonizados. Esto da lugar a que los Estados miembros puedan exigir gravámenes sobre consumos específicos con diferente grado de armonización, pudiendo distinguir en este sentido hasta tres clases de impuestos especiales:

1. Los impuestos especiales propiamente dichos, que son los impuestos armonizados que recaen sobre determinados productos: a) productos energéticos y electricidad; b) alcohol y bebidas alcohólicas y c) labores del tabaco (art. 1.1 directiva).
2. Los gravámenes no armonizados que recaen sobre productos ya gravados por impuestos especiales armonizados, también conocidos como gravámenes complementarios (art. 1.2 directiva).
3. Los gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales o sobre prestaciones de servicios que no tienen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios (art. 1.3 directiva).

Desde el punto de vista de la armonización, se puede afirmar que los impuestos que han sido objeto de una armonización exhaustiva son los impuestos especiales del primer apartado, mientras que los otros grupos de impuestos especiales formarían parte de los denominados gravámenes no armonizados. Como ha puesto de manifiesto el TJUE, la razón de esta diversidad se encuentra en el propio sistema de armonización de los impuestos especiales –que tiene carácter parcial– y en las diferentes tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia<sup>2</sup>. De este modo, junto a los impuestos especiales armonizados, se admite la existencia de dos clases de gravámenes no armonizados, esto es, los que recaen sobre productos ya sujetos a impuestos especiales y los que gravan otros productos y servicios.

Los impuestos sobre vehículos (matriculación o circulación) forman parte de este segundo grupo de gravámenes, al tratarse de impuestos que recaen sobre productos no sujetos a impuestos especiales armonizados. La diferencia esencial entre ambos tipos de gravámenes no armonizados es que para estos últimos la directiva solamente exige que no generen formalidades relativas al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros. En cambio, los denominados gravámenes complementarios, dado que recaen sobre productos ya sujetos a impuestos especiales armonizados, deben cumplir unos requisitos más estrictos, como son tener una finalidad específica y respetar las normas impositiva relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido o los impuestos especiales por lo que respecta al control del impuesto y a determinados elementos esenciales (base imponible, cuota tributaria y devengo).

<sup>2</sup> STJUE de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, C-434/97 (NFJ008831), aps. 17-19.

En el Derecho español, encontramos ejemplos de ambas clases de gravámenes no armonizados. El derogado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), conocido popularmente como céntimo sanitario, tenía la consideración de impuesto no armonizado complementario, pues recaía sobre un producto ya gravado por impuestos especiales (hidrocarburos). Como es sabido, el IVMDH fue declarado contrario al Derecho de la UE en la sentencia *Jordi Besora*<sup>3</sup>, precisamente, por no cumplir el requisito de la finalidad específica que se exige para esta clase de gravámenes y sobre el que ya existía una consolidada jurisprudencia del TJUE, por lo que la sentencia condenatoria era previsible (GARCÍA HEREDIA, 2011, págs. 341 y 342). Por otro lado, el cumplimiento de esta sentencia ha dado lugar a un gran número de litigios ante la negativa de las autoridades españolas a devolver las cantidades indebidamente recaudadas. En este sentido, el Tribunal Supremo ha estimado recientemente las primeras reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador por considerar que se ha producido una violación suficientemente caracterizada del Derecho de la UE y que existe una relación directa y exclusiva entre la actuación de los poderes públicos y el perjuicio económico sufrido [Sentencias de 18 de febrero de 2016 (NFJ061962 y NFJ061964)].

En cuanto al segundo grupo de gravámenes no armonizados, es decir, aquellos que recaen sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, tenemos en nuestro Derecho tanto impuestos de matriculación (Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o IEDMT) como de circulación (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o IVTM). Debemos resaltar que el IEDMT no debe respetar las normas de los gravámenes armonizados aunque se regule conjuntamente con los impuestos especiales armonizados en la Ley 38/1992. De hecho, la consideración del impuesto de matriculación como gravamen no armonizado conlleva que desde el punto de vista de la técnica legislativa hubiera sido preferible su regulación en una ley propia (PÉREZ ROYO, F., 2015, pág. 1.000).

Por tanto, dado que los impuestos sobre vehículos no están sujetos al régimen armonizado, los problemas principales se plantean en torno a los límites que deben observar los Estados miembros para que su configuración respete las normas del mercado interior. La sentencia *Viamar* analiza estos límites en el marco de los impuestos de matriculación devengados con ocasión de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros. El TJUE examina si el impuesto controvertido es conforme con varias disposiciones del Derecho de la UE, tanto del Derecho originario (arts. 30 y 110 TFUE) como del Derecho derivado (art. 1.3 Directiva 2008/118). En particular, se aborda si estas disposiciones se oponen a la negativa de las autoridades nacionales de devolver a *Viamar* el impuesto abonado en Grecia por la importación de unos automóviles que fueron reexportados posteriormente a otro Estado miembro sin haber sido matriculados ni puestos en circulación en Grecia.

Esta jurisprudencia plantea dos cuestiones fundamentales que comentamos a continuación con más detalle. La primera, relativa al artículo 1.3 de la Directiva 2008/118, donde se contiene

<sup>3</sup> STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12 (NFJ053503).

la prohibición de generar trámites relativos al cruce de fronteras y sobre la que se analizan los requisitos para producir efecto directo. La segunda, sobre el contenido y alcance de los artículos 30 y 110 del TFUE, en los que se establecen, respectivamente, las prohibiciones de exacciones de efecto equivalente y tributos internos discriminatorios.

### 3.2. EL EFECTO DIRECTO DE LA PROHIBICIÓN DE ESTABLECER TRÁMITES CONEXOS AL CRUCE DE FRONTERAS

Con carácter preliminar, debemos señalar que el periodo de importación de los automóviles comprendía los años 2009 a 2012, por lo que la Directiva 92/12 (derogada el 1 de abril de 2010) aún resultaba aplicable a una parte de estas importaciones, mientras que el resto debía regirse por la Directiva 2008/118. No obstante, dado que el tenor de ambas directivas sobre esta cuestión es esencialmente idéntico (arts. 3.3 Directiva 92/12 y 1.3 Directiva 2008/118), el TJUE aclara que las consideraciones realizadas con respecto a esta última directiva son igualmente válidas para la directiva anterior. Las cuestiones que plantea la sentencia sobre el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118 son, básicamente, determinar si tiene efecto directo y analizar su posible aplicación al presente caso.

En primer lugar, el TJUE recuerda los requisitos que deben reunir las disposiciones de una directiva para que los particulares puedan invocarlas directamente contra un Estado miembro: a) que desde el punto de vista de su contenido sean incondicionales y suficientemente precisas y b) que el Estado miembro no haya transpuesto las disposiciones controvertidas dentro de los plazos señalados o lo haya hecho de manera incorrecta. El TJUE considera que ambos requisitos concurren en el artículo 1.3 de la directiva, ya que este precepto no ha sido transpuesto al ordenamiento interno (Derecho helénico) y presenta un carácter incondicional y suficientemente preciso. El TJUE afirma que esta disposición obliga a los Estados miembros, en términos inequívocos, a asegurarse de que estos gravámenes no armonizados no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras. Por ello, el artículo 1.3 de la directiva cumple los requisitos para producir efecto directo y permitir así que los particulares puedan invocarlo ante sus tribunales nacionales en los litigios contra un Estado miembro.

En segundo lugar, en cuanto a si resulta aplicable la Directiva 2008/118 al presente caso, el TJUE señala que los automóviles no forman parte de las categorías de productos sujetos a impuestos especiales y, por tanto, no están sometidos al régimen armonizado de tales impuestos. En este sentido, se recuerda la jurisprudencia *Fendt Italiana*<sup>4</sup> para señalar la facultad de los Estados miembros de introducir o mantener gravámenes sobre dichos productos siempre que los mismos no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras. En el presente asunto se plantea si determinadas condiciones que exige la normativa griega (Código aduanero nacional) dan lugar a este tipo de trámites, tales como supeditar

---

<sup>4</sup> STJUE de 5 de julio de 2007, *Fendt Italiana*, Asuntos acumulados C-145/06 y C-146/06 (NFJ062111), aps. 42 y 44.

la expedición del certificado del despacho de aduana al cobro del impuesto de matriculación o la obligación de presentar una declaración especial antes de que el impuesto sea exigible y, en cualquier caso, antes de la expedición del permiso de circulación. El Gobierno griego sostiene que ambos trámites se justifican en la necesidad de garantizar el abono del impuesto y facilitar la comprobación de dicho abono en caso de un control posterior.

El TJUE no entra a analizar si las obligaciones que impone la normativa griega constituyen trámites conexos al cruce de fronteras, ya que considera que no se está examinando el impuesto de matriculación en general, sino la práctica de un Estado miembro con arreglo a la cual el impuesto devengado con motivo de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros no se devuelve aunque dichos vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber sido matriculados nunca en el primer Estado miembro. La consecuencia de ello es que la no devolución del gravamen debe analizarse desde las disposiciones del Derecho originario (arts. 30 o 110 TFUE) y no desde el requisito que impone el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118. Este planteamiento viene a confirmar, en sentido contrario, la doctrina del TJUE en cuya virtud cuando una materia ha sido objeto de una armonización exhaustiva debe apreciarse a la luz de las disposiciones de esta medida de armonización y no de las del Derecho originario (*Brzeziński*<sup>5</sup>). Por ello, cuando se trata de impuestos que no han sido objeto de un alto grado de armonización a través de directivas, como sucede con los impuestos de matriculación, el análisis de su compatibilidad con el Derecho de la UE debe realizarse desde las disposiciones del Derecho originario, tal y como examinamos en el siguiente epígrafe.

### 3.3. EL ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN A LA LUZ DE LAS DISPOSICIONES DEL TFUE

La cuestión fundamental que plantea la sentencia es si los impuestos de matriculación deben analizarse a la luz de la prohibición del artículo 30 del TFUE (derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente) o del artículo 110 del TFUE (tributos internos discriminatorios), pues una misma medida no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías (*Celbi*<sup>6</sup>). El TJUE ya ha señalado en varias ocasiones que un impuesto de matriculación cobrado por un Estado miembro con motivo de la matriculación de automóviles en su territorio para su puesta en circulación, no es ni un derecho de aduana ni una exacción de efecto equivalente, sino un tributo interno que debe analizarse desde el punto de vista del artículo 110 del TFUE (*Tatu*<sup>7</sup>). Esto es debido a que los impuestos de matriculación se devengan generalmente con motivo de la primera matriculación de los automóviles para su puesta en circulación en un Estado miembro y no con motivo del cruce de la frontera de dicho Estado miembro. Además, en este análisis, el TJUE confirma que

<sup>5</sup> STJUE de 18 de enero de 2007, *Brzeziński*, C-313/05 (NFJ024554), ap. 44.

<sup>6</sup> STJUE de 2 de agosto de 1993, *Celbi*, C-266/91 (NFJ003085), ap. 9.

<sup>7</sup> STJUE de 7 de abril de 2011, *Tatu*, C-402/09 (NFJ042040), ap. 32.

carece de relevancia el hecho de que el impuesto deba abonarse antes de que se produzca la matriculación de los vehículos en el Estado miembro de que se trate.

En cuanto al alcance del artículo 110 del TFUE, la presente sentencia recuerda que para invocar este precepto es necesario que exista una producción nacional similar o competidora con respecto a los tributos internos que graven productos importados. Dicho artículo no permite censurar el carácter excesivo del nivel de gravamen que los Estados miembros puedan establecer para determinados productos cuando no exista ningún efecto discriminatorio o protector (*Comisión/Dinamarca*<sup>8</sup> o *De Danske Bilimportører*<sup>9</sup>). Sin embargo, el TJUE observa que esta jurisprudencia no resulta aplicable en *Viamar* por los siguientes motivos:

- 1.º En Grecia no existe una producción nacional de automóviles en las fechas de las importaciones.
- 2.º La normativa griega no establece distinciones entre automóviles en función de su lugar de origen o la nacionalidad de los propietarios.
- 3.º El impuesto controvertido no tiene un efecto protector ni afecta a la libre circulación de mercancías, dado que su importe no puede tener como consecuencia reducir el número de automóviles importados.

Estas observaciones llevan al TJUE a afirmar que el artículo 110 del TFUE no se opone a un impuesto que se cobra con motivo de la primera matriculación de los automóviles en Grecia para su puesta en circulación en el territorio nacional. En esta línea, el TJUE puntualiza que un impuesto de matriculación pierde la calificación de tributo interno (art. 110 TFUE) y pasa a considerarse una exacción equivalente a un derecho de aduana (art. 30 TFUE) cuando se cobra y no se devuelve en un caso como el presente, en el que los vehículos importados no llegan nunca a ser matriculados. En tal caso, el impuesto se está cobrando por el mero hecho de cruzar la frontera de un Estado miembro y sería, en consecuencia, una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 del TFUE. La aplicación de esta disposición se confirma con base en el concepto amplio de exacción de efecto equivalente que deriva de una consolidada jurisprudencia: «toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho» (*Nádasdi*<sup>10</sup>).

En definitiva, resulta contrario al artículo 30 del TFUE la percepción de un impuesto de matriculación con motivo de la importación de automóviles procedentes de otros Estados miembros cuando dicho impuesto no se devuelve aunque los vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber estado nunca matriculados en el primer Estado miembro. De este modo, en *Viamar* se abre la

<sup>8</sup> STJUE de 11 de diciembre de 1990, *Comisión/Dinamarca*, C-47/88 (NFJ001022), ap. 10

<sup>9</sup> STJUE de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører*, C-383/01 (NFJ014783), ap. 38.

<sup>10</sup> STJUE de 5 de octubre de 2006, *Nádasdi*, Asuntos acumulados C-290/05 y C-333/05 (NFJ023557), aps. 38 y 39.

puerta a que los impuestos de matriculación sobre vehículos importados puedan también examinarse a la luz de la prohibición del artículo 30 del TFUE, aunque tales impuestos se hayan analizado generalmente desde la óptica del artículo 110 del TFUE, tal y como sucedió con los impuestos de Hungría (*Nádasdi*, ap. 42), Polonia (*Brzeziński*, ap. 25) o Dinamarca (*De Danske Bilimportører*, ap. 34).

Como señala esta jurisprudencia, el hecho de que los impuestos de matriculación puedan gravar vehículos importados no basta para considerarlos exacciones de efecto equivalente, ya que tales impuestos resultan exigibles según criterios objetivos que se aplican independientemente del origen de los productos. Sin embargo, en *Viamar* se pone de manifiesto que tales impuestos también pueden dar lugar a la aplicación del artículo 30 del TFUE cuando los vehículos importados en un Estado miembro son reexportados a otro Estado miembro sin haber sido matriculados en el primer Estado miembro y, en tales casos, no se permite la devolución del impuesto de matriculación abonado en este primer Estado. No obstante, consideramos que la aplicación del artículo 30 del TFUE a los impuestos de matriculación presenta un carácter excepcional y viene limitada a supuestos muy particulares como el que se plantea en esta sentencia, por lo que no se trata propiamente de un cambio de criterio en la jurisprudencia del TJUE.

### 3.4. PROPUESTAS DE REFORMA Y SITUACIÓN ACTUAL

La falta de armonización de los impuestos de matriculación conlleva que estén sometidos, prácticamente de forma exclusiva, a las normas del Derecho originario, lo que aumenta el riesgo de que los Estados miembros puedan establecer disposiciones internas más sofisticadas con el fin de evitar su aplicación. Por ello, consideramos que una directiva contribuiría no solo a evitar este tipo de prácticas sino también a refundir la numerosa jurisprudencia del TJUE sobre la aplicación de dichas disposiciones a los impuestos de matriculación, reduciendo así el número de litigios y garantizando de manera más eficaz el correcto funcionamiento del mercado interior. No obstante, la armonización de estas cuestiones siempre ha sido una materia de difícil consenso, en la que solamente se ha alcanzado una armonización en ámbitos muy concretos (v. gr. gravámenes sobre vehículos pesados<sup>11</sup> o franquicias fiscales<sup>12</sup>) y donde han fracasado otras iniciativas más ambiciosas, tales como la propuesta de directiva para lograr una armonización de los impuestos de matriculación y circulación (2005)<sup>13</sup>, que finalmente tuvo que ser retirada por la Comisión ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras.

<sup>12</sup> Directiva 83/182/CEE relativa a franquicias en materia de importación temporal de determinados medios de transporte.

<sup>13</sup> Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 (COM 2005 261 final).

<sup>14</sup> DOUE de 7 de marzo de 2015 (2015/C 080/08).

Esta propuesta establecía el cálculo de los impuestos de circulación con base en las emisiones de dióxido de carbono y su vinculación con el Estado en el que los vehículos estuvieran matriculados. En cuanto a los impuestos de matriculación, la propuesta contemplaba una eliminación paulatina de los mismos en todos los Estados miembros, siendo esta la cuestión más controvertida y probablemente la causa principal de que no haya prosperado esta iniciativa. Aunque en varios países de la UE no se exigen impuestos de matriculación, para el resto de los Estados miembros constituyen una importante fuente de recaudación a la que no están dispuestos a renunciar, por lo que el rechazo de esta propuesta ya había sido avanzado por varios autores (CÁMARA BARROSO, M. C., 2014, pág. 278). No obstante, dado que se trata de impuestos no armonizados y no existen niveles mínimos de imposición, los Estados miembros siempre podrán suprimirlos unilateralmente sin necesidad de que exista una directiva que imponga tal obligación.

En nuestra doctrina, son varios los autores que han planteado la supresión del impuesto de matriculación, por ejemplo, sustituyéndolo por un impuesto sobre vehículos de carácter medioambiental cedido a las comunidades autónomas y en el que también pudieran participar las Haciendas locales (HERRERA MOLINA, P., 2007, págs. 81 y 82). La eliminación del impuesto tendría en nuestro país un efecto importante para las comunidades autónomas, ya que se trata de un tributo totalmente cedido, y también podría tener efectos colaterales sobre la recaudación del impuesto municipal de circulación. Por ello, la desaparición del impuesto de matriculación exigiría, en cualquier caso, modificar el sistema de financiación autonómico y local a fin de articular las correspondientes medidas de compensación (DE LA IGLESIA LEMA, E. J., 2010, pág. 190 y TRIGUEROS MARTÍN, M. J., 2014, pág. 147). En esta línea, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario también propuso la sustitución de los actuales impuestos de matriculación y circulación por un único impuesto de carácter medioambiental cuya cuota dependería de las emisiones de dióxido de carbono. El nuevo impuesto se gestionaría por los municipios, que transferirían a su respectiva comunidad autónoma la participación en su recaudación que se estableciese con carácter general<sup>15</sup>.

El cualquier caso, los impuestos de matriculación continúan vigentes en varios Estados miembros y no están armonizados. Por ello, *Viamar* nos recuerda que la falta de armonización no implica una libertad absoluta de los Estados miembros en la configuración de este tipo de gravámenes, pues deben respetar el conjunto de normas del Derecho originario, tales como las prohibiciones relativas a exacciones de efecto equivalente (art. 30 TFUE) o tributos internos discriminatorios (art. 110 TFUE). La aplicación de estas normas dependerá de cómo esté configurado el impuesto en la normativa interna. Los impuestos que gravan la matriculación de vehículos importados se analizan, generalmente, desde la perspectiva del artículo 110 del TFUE, en cambio, si el impuesto resulta exigible por el mero cruce de una frontera y no se reconoce el derecho a su devolución, podría ser una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 del TFUE.

---

<sup>15</sup> Vid. Informe de la Comisión de 2014, propuesta núm. 92, pág. 333.

En cuanto al Derecho español, el devengo del impuesto se vincula a la matriculación (art. 68 Ley 38/1992), a diferencia del impuesto griego que se devenga con la mera introducción de vehículos en el territorio nacional. Además, nuestra normativa interna reconoce la devolución del IEDMT a los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte cuando tales medios sean enviados con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto (art. 66.3 Ley 38/1992). Sin embargo, la doctrina ha criticado la regulación de este supuesto de devolución, especialmente, en lo relativo al importe objeto de devolución y a los plazos tan breves de solicitud que vienen establecidos por orden ministerial (PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARRIJO, M., 2005, págs. 58-61). Como señalan estos autores, un plazo tan reducido<sup>16</sup> conlleva que el impuesto esté gravando la matriculación de un vehículo que va a circular en el extranjero y que, por consiguiente, va a generar los costes sociales que justifican su imposición fuera de España.

Estos argumentos podrían ahora encontrar un apoyo importante en la sentencia *Viamar*, donde se pone de manifiesto que la exacción de un impuesto de matriculación por el mero hecho de cruzar una frontera, constituye una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 del TFUE cuando no se reconoce el derecho a su devolución. Es cierto que la diferencia entre el impuesto español y el impuesto griego analizado en *Viamar* se encuentra en que, en este último caso, la introducción de los vehículos daba lugar al pago del impuesto aunque no llegaran nunca a ser matriculados. No obstante, cabría plantearse hasta qué punto las limitaciones que la normativa española impone a la devolución del impuesto en las exportaciones por empresarios revendedores podrían convertir el gravamen español en una exacción de efecto equivalente prohibida por el TFUE. Por otro lado, debemos señalar que el IEDMT ya ha sido modificado en varias ocasiones para adaptarlo a la doctrina del TJUE (art. 110 TFUE), tal y como ha sucedido con la determinación de la base imponible de los medios de transporte usados [art. 69 b) Ley 38/1992]. No en vano, desde la introducción del impuesto en nuestro país, ya se había puesto de manifiesto que era necesario modificar determinados aspectos del mismo para tener en cuenta las prohibiciones del Derecho originario (YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., 1994, págs. 152 y 153).

Por último, es importante destacar que los impuestos de matriculación no solo deben respetar las prohibiciones analizadas en la presente sentencia sino, en general, el resto de las normas del Derecho originario. En este sentido, las libertades fundamentales también han sido aplicadas por el TJUE en relación con los impuestos de matriculación, dando incluso lugar a nuevas exenciones en nuestra normativa interna<sup>17</sup> y a procedimientos de infracción de la Comisión<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> La solicitud de devolución (modelo 568) debe presentarse en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural en que haya tenido lugar el envío definitivo de los medios de transporte (art. 5 Orden EHA/3496/2009, de 17 de diciembre).

<sup>17</sup> Exención del artículo 66.1 f) de la Ley 38/1992, introducida por la LPGE 2013, para los automóviles matriculados en otros Estados miembros que son puestos a disposición de una persona física en virtud de un contrato de trabajo.

<sup>18</sup> *Vid.* los procedimientos iniciados por los impuestos de matriculación aplicables a vehículos de alquiler en Finlandia e Irlanda (MEMO/15/4489) o en Grecia (IP/14/2134).

El TJUE se ha pronunciado sobre las libertades fundamentales y los impuestos de matriculación en varias sentencias, en las que ha analizado los traslados transfronterizos de vehículos con base en la libre prestación de servicios (*Cura Anlagen*<sup>19</sup>), la libre circulación de capitales (*van Putten y otros*<sup>20</sup>) o la libertad de establecimiento (*X*<sup>21</sup>). De hecho, el impuesto griego ha sido de nuevo llevado ante el TJUE por una posible vulneración de la libre prestación de servicios (*Comisión/Grecia*, C-66/15), ya que en el caso de arrendamientos transfronterizos de vehículos se devenega sin tener en cuenta la duración del contrato de alquiler ni la duración de la utilización del vehículo en el territorio nacional. Con todos estos pronunciamientos resulta evidente que la falta de armonización en este campo no conlleva un poder tributario ilimitado de los Estados miembros. Las disposiciones del Derecho originario y la interpretación que de las mismas viene realizando el TJUE a través de una consolidada jurisprudencia, actúan como límites infranqueables en la configuración de los impuestos de matriculación.

---

<sup>19</sup> STJUE de 21 de marzo de 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99 (NFJ062112).

<sup>20</sup> STJUE de 26 de abril de 2012, *van Putten y otros*, C-578/10 a C-580/10 (NFJ046733).

<sup>21</sup> STJUE de 21 de noviembre de 2013, *X*, C-302/12 (NFJ052654).

---

## Bibliografía

CÁMARA BARROSO, M. C. [2014]: *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, Madrid.

DE LA IGLESIA LEMA, E. J. [2010]: «La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea», *De-reito*, vol. 19, n.º 1.

GARCÍA HEREDIA, A. [2011]: «La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* (coords. ESCRIBANO LÓPEZ, F. y otros), Aranzadi, Cizur Menor.

HERRERA MOLINA, P. [2007]: «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las comunidades autónomas)», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 274.

PÉREZ ROYO, F. [2015]: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 9.ª ed., Tecnos, Madrid.

PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M. [2005]: «Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte», *Tributación del automóvil y otros medios de transporte* (coord. PLAZA VÁZQUEZ, A. L.), Aranzadi, Cizur Menor.

TRIGUEROS MARTÍN, M. J. [2014]: *La tributación del automóvil en España: problemas actuales y posibles líneas de reforma*, Comares, Granada.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. [1994]: *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid.

# TRIBUTACIÓN DE LA APORTACIÓN DE BIENES A LA SOCIEDAD CONYUGAL EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

**Análisis de la STS de 23 de diciembre de 2015 (rec. núm. 1543/2015)**

**Francisco José Cañal García**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universitat de Barcelona*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Se constituye una sociedad conyugal a la que aporta bienes solo uno de los cónyuges: el marido aporta la vivienda que constituye el domicilio familiar, una plaza de garaje y 1.650.000 euros en efectivo. Una semana más tarde los cónyuges disuelven la sociedad, adjudicándose los bienes por mitad a cada uno: se adjudica la esposa los inmuebles y 600.000 euros, y el marido 1.050.000 euros en efectivo. Los cónyuges declaran a la Agencia Tributaria los actos como sujetos y exentos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). La Administración y las sucesivas resoluciones que recaen sobre el caso, incluida la que se comenta del Tribunal Supremo (TS), consideran que existe una transmisión gratuita que debe tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (modalidad de donaciones).

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2015 [rec. n.º 1543/2015 (NFJ061263)] inadmite el recurso de casación planteado contra la Sentencia de 10 de diciembre de 2014, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de La Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, la cual respaldaba a su vez el criterio aplicado por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Agencia Tributaria.

En el fundamento de derecho cuarto, el TS considera que «la disolución de la sociedad de gananciales producida solo 7 días después de su constitución y 5 después de contraer matrimonio es un elemento de interpretación básico y fundamental a la hora de fijar el alcance, naturaleza y sentido de la escritura de aportación a la sociedad de gananciales». En concreto «la interpre-

tación de los contratos, en este la escritura titulada de aportación a la sociedad de gananciales, está sujeta a lo establecido en el artículo 1.282 del Código Civil que establece: "Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de estos, coetáneos y posteriores al contrato"».

Y concluye: «Es obvio, pues, que no puede aceptarse la existencia de una "aportación a la sociedad de gananciales", (que por esencia es duradera) con una disolución inmediata de esta, sin que se produzca una explicación razonable de esta contradicción, explicación que en este litigio no se ha ofrecido». De lo cual deduce la naturaleza gratuita de la escritura de aportación de la sociedad de gananciales que resulta, pues, gravada por el ISD.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Dos aspectos merecen ser considerados en el caso: por un lado, se debe examinar la calificación tributaria que merecen estos actos, pero además, por otro, se debe analizar si cabe cambiar la calificación tributaria de los hechos sin declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como ha hecho el TS.

En el presente caso uno solo de los cónyuges aporta bienes a la sociedad conyugal que constituye con el otro cónyuge; a continuación ambos disuelven la sociedad con la consiguiente adjudicación de bienes por mitad a cada cónyuge. Los contribuyentes declaran los hechos sucesivos como sujetos al ITP, en cuanto grava «las transmisiones onerosas por actos *inter vivos*», según el artículo 7.1 a) de su texto refundido. Si bien se acogen a la exención contenida en el artículo 45.I B) según el cual: «Estarán exentas: 3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales». No cabe duda de que el tenor literal del artículo 45.I B).3 permite claramente subsumir en este precepto las aportaciones a la sociedad conyugal y las posteriores adjudicaciones de bienes y calificarlas como sujetas y exentas en el ITP.

Ahora bien, en este caso solo uno de los cónyuges realiza aportaciones a una sociedad de la que resultan titulares ambos a partes iguales. Es decir, que se trata de una aportación sin que se derive de ella un derecho equivalente, por lo que se podría calificar de aportación onerosa en su mitad y gratuita en su otra mitad, aun cuando no hubiera posterior disolución de la sociedad conyugal. Por tanto, la parte gratuita de la aportación debería tributar en el ISD sin necesidad de más consideraciones. Cuestión distinta, en el ámbito de la sociedad conyugal, sería la consideración que merecerían los ingresos obtenidos por la sociedad de gananciales procedentes de las rentas ganadas por uno de los cónyuges, pues en ese caso la titularidad civil corresponde a ambos cónyuges, por disposición del artículo 1.344 del Código Civil: «Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para los cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella».

Si además los actos no se observan aisladamente sino de modo conjunto, la inmediata disolución de la sociedad y sus adjudicaciones permiten confirmar un resultado de transmisión lucrativa de bienes de un sujeto a otro. Es decir, se produce en este caso la ratificación del negocio lucrativo en virtud de la adjudicación de bienes al cónyuge que no realizó aportación alguna. Así las cosas cabe afirmar la sujeción de los hechos al ISD, que se produce porque su hecho imponible, en la modalidad de transmisiones *inter vivos*, no solo comprende las donaciones sino que incluye «cualquier otro negocio jurídico a título gratuito» [art. 3.1 b) de la Ley 29/1987, del ISD].

Así lo entiende el TS que realiza un cambio de calificación tributaria, de exentos en el ITP a gravados por el ISD, pero con el único fundamento jurídico del artículo 1.282 del Código Civil, el cual establece: «Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de estos, coetáneos y posteriores al contrato». En este punto me permito expresar mi opinión conforme con la calificación final que realiza el TS, de sujeción de los hechos al ISD, pero discrepante en cuanto a la argumentación, que me parece tan sucinta que resulta escasa para resolver este supuesto con arreglo a las categorías dogmáticas del Derecho tributario. Existe una argumentación más apropiada mediante la invocación de otros preceptos de Derecho tributario, si bien la conclusión final con ambos razonamientos será coincidente.

La calificación tributaria de los hechos imposables debe realizarse al amparo de la Ley General Tributaria (LGT) y no del Código Civil. La LGT es norma especial preferente en la aplicación e interpretación de las leyes tributarias, mientras el Código Civil puede utilizarse como Derecho supletorio (art. 7.2 LGT). Por otra parte, el artículo 1.282 del Código Civil establece un criterio para la interpretación de los contratos, a efectos principalmente de su cumplimiento por las partes, pero en este caso la cuestión esencial controvertida no es la interpretación de un contrato, sino la interpretación de las leyes tributarias (los preceptos sobre el hecho imponible y exención de ISD e ITP principalmente) para saber cuál de ellas es la aplicable a los actos realizados por los contribuyentes.

Un cambio de calificación tributaria puede realizarse, en concreto, por la aplicación del artículo 13 de la LGT, que establece: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». En virtud de este precepto el carácter gratuito de la aportación que realiza uno de los cónyuges a la sociedad conyugal permite desconocer la sujeción que el contribuyente pretende al ITP y determinar su sujeción al ISD.

Pero como vehículo para modificar la calificación en un caso como el presente, la LGT regula la institución de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15) que refleja más adecuadamente la situación planteada en el caso. Incluso se podría decir que se trata de un supuesto «de manual» que sirve de ejemplo para ilustrar dicho conflicto. Los actos realizados por los contribuyentes en este caso son negocios en los que concurren las circunstancias requeridas por el conflicto de norma tributaria: en su conjunto son notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes,

distintos del ahorro fiscal y de los negocios usuales o propios que deberían haberse realizado. Se ha de dilucidar, en última instancia, cuál de las dos normas que se contraponen, en conflicto, es la norma aplicable a los hechos. Y resultará aplicable la norma fiscal propia de los negocios jurídicos que tengan la causa jurídica buscada por los contribuyentes. Por el contrario se ha de desconocer la norma tributaria cuya aplicación se invoque si los negocios jurídicos realizados no reflejan la causa jurídica pretendida y se han realizado, por tanto, abusivamente. La presencia de este abuso de las formas jurídicas es, en última instancia, la raíz del problema y por ello me parece preferible denominar esta situación como abuso de formas jurídicas más que como conflicto en aplicación de la norma o como fraude de ley, como se denominaba en la anterior redacción de la LGT, si bien esta última tiene más raigambre en otras disciplinas jurídicas.

En el caso de autos se debe descartar, por otra parte, que los hechos constituyan otras posibles situaciones jurídicas que cabría considerar. Así no hay evasión fiscal mediante omisión pura del cumplimiento tributario, pues los contribuyentes realizan unos actos y los declaran. Tampoco hay simulación, pues los contribuyentes declaran los mismos actos que realizan. Pero tampoco se da un mero error en la calificación, como cabría desprender de la argumentación del TS, porque la calificación de los contribuyentes es la adecuada a los actos que realizan, individualmente considerados. Consecuencia última de admitir incorrección en la calificación sería que los contribuyentes han incumplido la obligación tributaria, cometiendo una infracción tributaria, sancionable salvo que se aplique la eximente de interpretación razonable de la norma [art. 179.2 d) LGT].

Más bien la calificación alternativa a la dada por los contribuyentes deriva de la previa afirmación, que es necesario expresar, de que los actos realizados, en su conjunto, son impropios para el resultado obtenido. Si se constituye sociedad conyugal y a los pocos días se disuelve, sin que haya sucedido otro hecho relevante, está claro que el resultado que buscaban los cónyuges no era el del alumbramiento de la sociedad, sino el de la transmisión de bienes que finalmente se produce. Para llegar a esta conclusión en realidad no es necesario escudriñar la voluntad subjetiva de los contrayentes, sino que se desprende de los hechos objetivamente realizados, como también concluiríamos si aplicáramos el artículo 1.282 del Código Civil que invoca el TS.

Centrándonos en la apreciación de conflicto de las normas tributarias, establece el artículo 15.3 de la LGT que «se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios». El acto propio para el resultado de la transmisión lucrativa de bienes es la donación, que tiene justamente esta causa jurídica, por lo que la norma tributaria aplicable es la del gravamen en el ISD. Pero para la aplicación de esta norma es necesario examinar los requisitos y seguir el procedimiento establecido en el artículo 15 de la LGT, y no cambiar directamente la calificación tributaria de los hechos. Así se ha de constatar, en primer lugar, el ahorro fiscal, por la exención o beneficio fiscal que buscan los contribuyentes; en segundo lugar, la artificiosidad de los negocios, la falta de un efecto jurídico distinto al de los actos propios y, cabría añadir, aunque no lo menciona expresamente el artículo 15 de la LGT, la ausencia de otra explicación razonable para los hechos realizados. Por ejemplo, no cabría invocar este conflicto en la aplicación de las normas si la disolución de la sociedad conyugal se produjera, a poco de constituida, por el fallecimiento de uno de los cónyuges, al no ser esta una circunstancia que dependa de su voluntad.

Las anteriores consideraciones están más implícitas que explícitas en los razonamientos que realiza el TS, pero sobre todo falta en su argumentario la invocación del artículo 15 de la LGT, totalmente pertinente en este caso. Ciertamente la misma solución jurídica que aplica el TS con la invocación del artículo 1.282 del Código Civil es la que se obtiene mediante la aplicación expresa del artículo 15 de la LGT, pero en estos casos no basta, como dicen MARTÍN QUERALT *et alii*, con la aplicación directa de la norma defraudada, porque sin la verificación de los requisitos establecidos en dicho artículo se podría acabar empleando en supuestos que no son los regulados como conflicto en la aplicación de la norma.

Por su parte, en la fase de liquidación administrativa, si se advierte la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva como establece el artículo 15.3 de la LGT. Ciertamente este trámite puede volver el procedimiento de liquidación más engorroso, como ha señalado la doctrina. Pero, con independencia de cuál sea la opinión que merezca la existencia de esta especialidad procedimental se ha de respetar en aplicación de la ley.

Finalmente, es llamativo que existan contribuyentes que pretendan un ahorro fiscal a través de mecanismos de abuso de formas jurídicas como el referido, que consideramos «de manual» de la institución de conflicto en la aplicación de las normas tributarias. Podría deberse a que jugasen con la expectativa de la inadvertencia de la Administración, pues si los hechos (aportación a la sociedad conyugal y posterior disolución) se declaran por separado, la Agencia Tributaria podría no observar nada anómalo al examinarlos aisladamente. Pero en caso de transcurso de tan pocos días entre ambos hechos cabría decir, en términos coloquiales, que el expediente anterior estaba todavía encima de la mesa cuando llega el segundo.

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### EL «DELITO FISCAL»

**María del Carmen Cámara Barroso**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA*

---

#### EXTRACTO

A nadie escapa la importancia que, en el ámbito tributario, tiene la regulación del delito de defraudación tributaria (comúnmente conocido como «delito fiscal»), contenida en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. Esta cuestión, la del «delito fiscal», goza de renovado interés tras la reforma operada en la Ley General Tributaria a través de la Ley 34/2015, en virtud de la cual se ha introducido un nuevo título VI, en el que, a grandes rasgos, diferencia de lo que ocurría en la regulación anterior, se permite a la Administración liquidar, con ciertas peculiaridades, en los casos en los que se aprecie delito.

Por ello, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF- ha querido dedicar una de sus últimas ponencias de este curso académico al estudio del delito fiscal. Durante el transcurso de la misma se analizaron las últimas novedades en esta materia, que pasamos a resumir brevemente en las siguientes páginas.

El presente artículo es resumen de la conferencia impartida por Caridad Gómez-Mourelo Castedo, inspectora de Hacienda y jefa de la Unidad Central en materia de delito contra la Hacienda Pública, que tuvo lugar los pasados 10 y 14 de diciembre de 2015.

**Palabras claves:** Código Penal, delito fiscal y Ley General Tributaria.

---

## ISSUES TO DEBATE...

### TAX CRIME

María del Carmen Cámara Barroso

---

#### ABSTRACT

In the field of taxation, everyone knows how important the regulation of the tax crime contained in the Spanish Criminal Code (arts. 305 and 305 bis) is. This question has renewed interest thanks to the Spanish General Tax Act amendment (implemented by the Law 34/2015). This Law has introduced a new Title (VI) in the Spanish General Tax Act through which, now, the Tax Authorities, where there is a suspicion of a crime, can also liquidate (but with some differences).

Consequently, the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** that is taught in the CEF.- decided to dedicate one of its last presentations of this academic year to the study of the tax crime. During the course of the same were discussed the latest changes in this field, which we will summarize briefly in the following pages.

This article is a summary of the conference given by Caridad Gómez-Mourelo Castedo, Inspectora de Hacienda and Jefa de la Unidad Central en materia de delito contra la Hacienda Pública, which took place on December 2015.

**Keywords:** Criminal Code, tax crime and General Tax Act.

---

---

## Sumario

1. Normativa a tener en cuenta
2. Aspectos sustantivos del «delito fiscal»
3. Perseguibilidad del «delito fiscal»
4. Especial referencia a los delitos detectados en el procedimiento de inspección

## 1. NORMATIVA A TENER EN CUENTA

En las páginas siguientes repasaremos los puntos clave de la actual regulación que, tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) como en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP), se da al comúnmente denominado «delito fiscal»<sup>1</sup>.

De especial interés resulta el análisis de las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre el que incidiremos a continuación. En particular, en lo que al delito fiscal se refiere, debemos destacar tanto la modificación de algunos artículos ya existentes (81, 101, 150, 180, 221 y disp. adic. décima de la LGT) como la introducción de nuevos artículos tras la creación del título VI, «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública» (arts. 250 a 259 de la LGT).

En cuanto a la regulación contenida en el CP, en lo que al «delito fiscal» se refiere, cabe destacar la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social<sup>2</sup>. Precisamente, como veremos a continuación, de esta modificación trae causa la reforma operada en la LGT a través de la Ley 34/2015 en materia de regularización y de la posibilidad de liquidar/recaudar las cuotas derivadas de delito.

---

<sup>1</sup> Entrecorramos la expresión («delito fiscal»), pues la terminología legal que, para estos delitos, utiliza el CP es «De los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social». De entre los delitos contenidos en el título XIV del libro II del CP, nos centraremos aquí en el delito de defraudación tributaria (que consiste, a grandes rasgos, en ingresar menos de lo que debe u obtener devoluciones indebidas), regulado en los artículos 305 y 305 bis del CP. Para ello, junto con el análisis de dichos artículos, donde nos encontramos con un tipo «en blanco», necesitamos acudir tanto a la normativa genérica contenida en el libro I del CP como a la normativa tributaria, tanto general (LGT) como especial.

<sup>2</sup> Igualmente debemos señalar la modificación operada a través de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, fundamentalmente en lo que a la suspensión de la ejecución de la pena se refiere, regulada específicamente en esta materia en el artículo 308 bis.

## 2. ASPECTOS SUSTANTIVOS DEL «DELITO FISCAL»

Para que nos encontremos ante un supuesto de «delito fiscal» es necesario que se den simultáneamente los tres siguientes requisitos: (i) defraudar a la Hacienda pública (siendo necesaria la existencia de cierto «engaño»<sup>3</sup>; (ii) con dolo<sup>4</sup>; y (iii) por importe superior (en cuota) a 120.000 euros (por impuesto y año).

Ante la concurrencia de los tres requisitos (elemento objetivo del tipo –defraudar a la Hacienda pública–, elemento subjetivo –con dolo– y elemento cuantitativo –por importe superior a 120.000 €–), se entiende consumado el delito. Pero, ¿cuándo? En la primera de las modalidades –elusión del pago de tributos– al día siguiente al vencimiento del periodo voluntario<sup>5</sup>; en la segunda de ellas –obtención indebida de devoluciones– tras la obtención de la devolución.

Como requisito adicional a tener en cuenta para que se entienda consumado el delito, podemos señalar la inexistencia de regularización, contemplada en el artículo 305.4 del CP. La regularización permite que, una vez consumado el delito, este pueda «borrarse». Hasta la reforma de 2012, operada a través de la Ley Orgánica 7/2012 quien, habiendo consumado el delito, regularizaba, obtenía una «**excusa absolutoria**» (esto es, se borraba la pena pero no el delito). En la actualidad, y desde la reforma operada en 2012, en los casos de regularización una vez consumado el delito, se produce un «**retorno a la legalidad**» (borrado del delito), efecto este mucho más potente que el de la «excusa absolutoria» (borrado de la pena).

Siendo así, ¿qué características debe presentar la regularización para que pueda entenderse «borrado» el delito una vez consumado este?: (i) declaración completa y veraz; (ii) con pago total (esto es, ingreso simultáneo de cuota, intereses y recargos)<sup>6</sup>; y (iii) de forma espontánea (tanto administrativa –esto es, que no se haya iniciado ningún procedimiento de verificación de valores, compro-

<sup>3</sup> La necesidad de la existencia de cierto engaño implicaría que si existiera una declaración en periodo voluntario por parte del obligado tributario –aunque no se ingresara–, no sería necesaria la realización de un «esfuerzo investigador especial» por parte de la Administración tributaria, por lo que no nos encontraríamos ante un supuesto de «delito fiscal».

<sup>4</sup> Este requisito no se exige como tal en el artículo 305 del CP, derivándose el mismo de las normas generales contenidas en el CP. En virtud de lo dispuesto en el artículo 12 del CP, las acciones u omisiones imprudentes solo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley. Siendo así, dado que no se contempla específicamente en el artículo 305 del CP, el delito de defraudación tributaria no existe en su modalidad imprudente (a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con el delito de blanqueo de capitales regulado en el art. 301 del CP). Siendo así, en caso de ser imprudente nos encontraríamos ante una infracción tributaria.

<sup>5</sup> Como excepción a esta regla general, el artículo 305.2 del CP prevé que «si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural». Atendiendo a esta regla, el IVA se entendería consumado el 31 de enero.

<sup>6</sup> Está pendiente de aprobación una orden ministerial que prepare un modelo para que los que hayan consumado un delito puedan regularizar cuota, intereses y recargos.

bación limitada, comprobación de valores o inspección por ese año e impuesto, admitiéndose, sin embargo, cuando únicamente se ha realizado un requerimiento de información— como penalmente)<sup>7</sup>.

Junto con el tipo básico, regulado en el artículo 305 del CP, nos encontramos, tras la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 (esto es, para delitos consumados a partir del 17 de enero de 2013), con el tipo agravado, regulado en el artículo 305 bis del CP. En dicho artículo se enumeran una serie de circunstancias, tanto de tipo cuantitativo como cualitativo, que de apreciarse, aunque no sea de forma cumulativa, dan lugar a la consumación del delito en su modalidad agravada. Estas son: (i) que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros; (ii) que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; o (iii) que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

En el siguiente cuadro recogemos las penas a imponer tanto por lo que respecta al tipo básico como al tipo agravado:

Penas a imponer en delito fiscal	Tipo básico	Tipo agravado
Penas a personas físicas		
Prisión	1 a 5 años	2 a 6 años
Multa	100 a 600 %	200 a 600 %
Privativa de otros derechos	3 a 6 años	4 a 8 años
Penas a personas jurídicas		
Multa	100 a 200 %	200 a 400 %
Privativas de otros derechos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pérdida de posibilidad de obtener subvenciones/incentivos fiscales o de la Seguridad Social: 3 a 6 años</li> <li>• Posibilidad de imponer otras penas: disolución, suspensión, clausura, intervención judicial...</li> </ul>	

El artículo 305.6 del CP recoge una serie de circunstancias atenuantes (resultando igualmente de aplicación, como no podía ser de otra forma, las circunstancias atenuantes contempladas en el art. 21 del CP –y, especialmente, la que se refiere a la dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, bastante frecuente en este ámbito–).

<sup>7</sup> Si la regularización no fuera espontánea no se borraría el delito, aunque sí se trataría, como veremos a continuación, de una circunstancia atenuante.

Así, en el artículo 305.6 del CP se prevé que los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos (en este caso, como hemos señalado arriba, no nos encontramos ante una regularización propiamente dicha, pues no sería espontánea)<sup>8</sup>.

### 3. PERSEGUIBILIDAD DEL «DELITO FISCAL»

Para que el delito resulte perseguible es necesario que se den dos requisitos: (i) inexistencia de prescripción penal; y (ii) noticia del «delito fiscal».

En lo que a la inexistencia de prescripción fiscal se refiere, debemos distinguir, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 131 del CP, entre el tipo básico (5 años) y el tipo agravado (10 años)<sup>9</sup>. En virtud del artículo 132.1 del CP, dichos plazos se computarán desde que se haya cometido la infracción punible y, según lo establecido en el artículo 132.2 del CP, se interrumpirán cuando el procedimiento se dirige contra la persona indiciariamente responsable del delito. Sin embargo, la presentación de querrela o denuncia ante el órgano judicial, atribuyendo la participación a una persona determinada, suspende el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de 6 meses. Ello implica que, si desde la presentación de querrela o denuncia ante el órgano judicial y el momento de dirigirse contra la persona indiciariamente responsable del delito transcurren menos de 6 meses, con efectos retroactivos, la prescripción se entiende interrumpida desde el momento en el que la noticia del delito llega al juez.

Por otra parte, por lo que respecta a la noticia del crimen, como regla general, tendrá origen mediante actuaciones de la Administración tributaria (procedimiento de investigación o actuaciones de investigación –comúnmente consideradas como de «judicialización temprana»–).

### 4. ESPECIAL REFERENCIA A LOS DELITOS DETECTADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Por último, haremos una especial referencia a los delitos detectados en el procedimiento de inspección en el seno de la Administración tributaria.

<sup>8</sup> Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

<sup>9</sup> Por su parte, el artículo 131.4 del CP establece que, en los supuestos de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave.

La reforma operada en este sentido en la LGT tras la promulgación de la Ley 34/2015 trae causa del artículo 305.5 del CP, donde se establece que, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda pública, **podrá liquidar de forma separada**, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública y, por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública.

La liquidación indicada en primer lugar (no vinculada a delito) seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Por su parte, la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal (normativa tributaria esta que, hasta la promulgación de la Ley 34/2015, no existía). En el mismo artículo se establece que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública **no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria**.

La reforma operada en la LGT a través de la Ley 34/2015 (nuevo título VI de la LGT) ha desarrollado aspectos relacionados tanto con la regularización voluntaria (art. 252) como con la liquidación y recaudación de la cuota vinculada a delito.

Como acabamos de señalar arriba, en virtud de lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP, existe la posibilidad de liquidar de forma separada la cuota «no dolosa» –cuya liquidación seguirá la tramitación ordinaria– y la cuota «dolosa» –cuya liquidación será provisional–, pues la fijación de la cuota defraudada corresponde al juez.

Con la tramitación anterior, una vez iniciado el procedimiento inspector, si se apreciaban indicios de delito, se remitía el expediente a la vía penal (interrumpiendo el procedimiento inspector sin liquidación). Si la denuncia o querrela se inadmitía, se reanudaba el procedimiento inspector. Tras la admisión de la denuncia o querrela, el juez, a través de una resolución judicial, determinaba si existía o no delito contra la Hacienda pública.

En la actualidad, una vez iniciado el procedimiento inspector, si se aprecian indicios de delito, se realiza una propuesta de liquidación vinculada a delito (equivalente a un acta), tras la cual se abre un trámite de audiencia (15 días naturales) que convertirá la propuesta de liquidación en liquidación (siendo necesaria la autorización previa o simultánea del órgano que remite a la vía penal, esto es, el delegado), produciéndose en ese momento la remisión a la vía penal, momento este en el que se produce la finalización del procedimiento inspector, con la notificación de la liquidación (quedando suspendido el ingreso –hasta que se admita la denuncia o querrela por parte del juez– y no siendo posible la impugnación en vía administrativa)<sup>10</sup>. En estos casos, si se inadmite la denun-

<sup>10</sup> En el artículo 251 de la LGT se prevén una serie de excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda pública, así, «cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito

cia o querrela se produce, a tenor de lo dispuesto en el artículo 253 de la LGT, una **retroacción** del procedimiento inspector (en virtud de la cual el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del art. 150 de la LGT o en seis meses, si este último fuera superior).

La liquidación dictada por la Administración tributaria se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación<sup>11</sup>.

---

contra la Hacienda pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, en los siguientes supuestos: (a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; (b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto; (c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación».

<sup>11</sup> Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan. Por otra parte, si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada deberá modificarse. Por último, si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EJERCICIO 2015 (CASO PRÁCTICO)

Gabinete jurídico del CEF

---

### EXTRACTO

Próximamente comienza el plazo para presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2015, donde resultan aplicables la mayoría de las reformas llevadas a cabo en el impuesto por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio. A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al citado impuesto con el objeto de ofrecer al lector una visión global de su regulación, efectuando un análisis y comentario sobre las cuestiones más relevantes planteadas.

**Palabras claves:** IRPF, declaración del impuesto, ejercicio 2015 y caso práctico.

---

## **ENUNCIADO**

El matrimonio formado por don Eduardo y por doña Antonia, nacidos ambos en 1976, tiene tres hijos de 7, 5 y 2 años, respectivamente. Su residencia durante el año 2015 ha sido Zaragoza.

Don Eduardo trabaja en el departamento de ventas de su empresa y a lo largo del año 2015 ha percibido las siguientes prestaciones del trabajo personal por los conceptos que se indican:

- 40.000 euros en concepto de sueldo ordinario.
- 6.000 euros en concepto de comisiones de ventas. Según el convenio de dicha empresa los trabajadores del departamento de ventas tienen derecho a una comisión que consiste en un porcentaje de las ventas realizadas en los tres últimos años. Por este mismo concepto, pero correspondiente a la liquidación de hace dos años, don Eduardo y su empresa tuvieron un litigio judicial en el cual discutieron el derecho e importe de dicha comisión. En el mes de junio de 2015 el tribunal dictó sentencia condenando a la empresa a abonar a don Eduardo 3.000 euros, que le han sido satisfechos.
- Por los 200 días del año en que don Eduardo desarrolló su trabajo visitando clientes, la empresa le abonó dietas por desplazamiento tal como sigue: 100 euros/día por los 90 días de visitas a clientes dentro del municipio y 120 euros/día por los otros 110 días de visitas a clientes fuera del municipio en concepto de gastos de manutención. Don Eduardo justifica que ha realizado en el año 10.000 kilómetros para efectuar tales visitas.
- La empresa ha puesto a plena disposición de don Eduardo un vehículo automóvil, que no tiene la consideración de eficiente energéticamente, cuyo coste fue de 34.800 euros, impuestos incluidos, que ha utilizado durante todo el año. Los desplazamientos laborales se han realizado en este vehículo.
- En diciembre de 2015 don Eduardo percibió el premio establecido en convenio al que los trabajadores tienen derecho cuando cumplen 15 años de permanencia en la empresa y que ascendió a 3.000 euros.
- La empresa ha aportado a un plan de pensiones el importe comprometido en convenio, que supone que por cada trabajador tiene que aportar 4.000 euros al año.

Para obtener estos ingresos don Eduardo ha incurrido en los siguientes gastos:

- En concepto de Seguridad Social le descontaron en nómina 2.200 euros.
- Pagó por pernoctar en hoteles durante 20 de los 110 días que visitó a clientes fuera del municipio, 1.400 euros. La empresa le reintegró este importe contra la entrega de las correspondientes facturas.

- Pagó al abogado que le defendió en el litigio con la empresa 500 euros.
- Se gastó en comidas 10.500 euros, en reparaciones del vehículo 800 euros y en gasolina 700 euros. Estos dos últimos importes le fueron reintegrados por la empresa contra la entrega de las correspondientes facturas.

Se sabe además que la jornada laboral anual asciende a 1.800 horas (sobre un total de 8.760 horas que tiene el año) y que la empresa ha ingresado al Tesoro Público correctamente las retenciones y los ingresos a cuenta correspondientes, al tipo del 25 %, si bien el ingreso a cuenta sobre las retribuciones en especie no le ha sido repercutido a don Eduardo por la empresa.

Doña Antonia, con una discapacidad del 33 %, se ha constituido como trabajadora autónoma independiente, en cuanto que agente libre de seguros, dándose de alta en el correspondiente epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas mediante la presentación, con efectos desde 1 de julio de 2015, del modelo 036.

Desarrolla su actividad en el inmueble que constituye su residencia habitual, ocupando el 25 % de la superficie de la vivienda, y sin contar con personal asalariado. Durante los seis meses del ejercicio de actividad ha obtenido los ingresos e incurrido en los gastos, debidamente justificados, que se indican a continuación:

• Ingresos íntegros .....	15.000 euros
• Seguridad Social (cuota autónomos).....	2.000 euros
• Suministros (luz, teléfono, etc.) .....	1.000 euros
• Otros gastos .....	3.000 euros

Para el desarrollo de su actividad doña Antonia ha adquirido mobiliario nuevo por importe de 10.000 euros y un ordenador por importe de 1.500 euros, más el IVA correspondiente, llevando debidamente cumplimentados y diligenciados los libros registro de ingresos y gastos y de bienes de inversión y optando por el método de estimación directa simplificada para la determinación del rendimiento neto. Se sabe además que ha soportado retenciones, al 7 % en cuanto que primer año de ejercicio de la actividad, por importe de 750 euros, estando excluida de la obligación de presentar pagos fraccionados.

El matrimonio compró el 20 de octubre de 2001 el inmueble que ha constituido su residencia habitual hasta el 30 de junio de 2015. Su valor de adquisición, gastos incluidos, fue de 100.000 euros de los cuales pagó al contado 30.000 euros y el resto lo financió mediante un préstamo hipotecario a 15 años.

El 30 de octubre de 2014 le surgió la oportunidad de adquirir una nueva vivienda, usada con una antigüedad de 12 años, y efectuó su compra con la intención de trasladar a ella su residencia habitual. Los costes y gastos de adquisición en que ha incurrido han sido:

• Coste satisfecho al vendedor .....	365.000 euros
• ITP y AJD .....	25.500 euros
• Registro y notaría .....	5.500 euros
• Comisión a la agencia intermediaria .....	4.000 euros

El 30 de septiembre de 2015 el matrimonio, previa cancelación del préstamo hipotecario por importe de 5.000 euros, incluidos gastos de levantamiento de hipoteca, vendió su anterior vivienda habitual por 300.000 euros. Importe que destinó a cancelar el crédito puente solicitado para la adquisición de la nueva vivienda, abonando adicionalmente 5.000 euros en concepto de intereses.

Se sabe además que la nueva vivienda habitual tiene fijado un valor catastral para 2015 de 120.000 euros, de los que 30.000 euros corresponden al valor del suelo, según el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) que importó 500 euros. El matrimonio ha aplicado deducciones por adquisición de vivienda habitual en años anteriores sobre una base de 90.000 euros.

El matrimonio es asimismo titular de un apartamento en la playa adquirido el año 2006 por 150.000 euros, gastos e impuestos incluidos, destinado al uso particular para disfrute de vacaciones y fines de semana. El inmueble tiene un valor catastral, revisado en 2010 de acuerdo con un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de conformidad con la normativa catastral, que asciende para 2015 a 60.000 euros, de los que 15.000 euros corresponden al valor del suelo, según el recibo del IBI que importó 300 euros. El apartamento fue financiado en parte mediante préstamo hipotecario por el que se han satisfecho en el ejercicio 3.000 euros de cancelación del principal y 1.500 euros en concepto de intereses. Los gastos de comunidad han ascendido a 400 euros.

Doña Antonia, por su parte, es titular de una vivienda que adquirió por herencia hace dos años y que ha permanecido arrendada durante 2015 por un alquiler anual de 8.400 euros. La vivienda es utilizada por el arrendatario, de 40 años de edad, como residencia habitual y fue valorada a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 150.000 euros, habiéndose satisfecho 12.000 euros por dicho impuesto. El valor catastral del inmueble asciende para 2015 a 100.000 euros de los que 25.000 euros corresponden al valor del suelo, según el recibo del IBI que importó 400 euros. Durante el ejercicio se han satisfecho 9.400 euros en concepto de gastos de conservación y reparación (6.400 € como derramas extraordinarias de la comunidad de propietarios por la sustitución de ascensores y cambios en la decoración del portal y 3.000 € por la sustitución de la puerta de entrada a la vivienda y su pintura) y 500 euros en concepto de gastos de comunidad que le han sido repercutidos al inquilino.

El matrimonio ha percibido durante el ejercicio 2015 las siguientes rentas, sobre las que le han sido practicadas las retenciones correspondientes:

- Es titular de 2.000 acciones de KSA, entidad no cotiza en bolsa, adquiridas en 2008, habiendo percibido en el mes de marzo un dividendo íntegro de 1.500 euros. Además la junta general acordó una ampliación de capital de un 20%, una acción

nueva por cada cinco antiguas, en su 50% liberadas con cargo a reservas voluntarias. Al matrimonio le correspondieron 400 acciones nuevas y acudió a la ampliación adquiriendo 200 títulos y vendiendo el resto de derechos de suscripción por un importe de 2.000 euros.

- También es titular de 500 acciones de la sociedad ASA que cotiza en bolsa, adquiridas en 2006 a 10 euros la acción, que acordó una ampliación de capital a la cual no acudió el matrimonio, enajenando sus derechos de suscripción a razón de 1 euro por acción. En junio esta sociedad repartió un dividendo íntegro de 2 euros por acción.
- Posee también 1.000 acciones de la sociedad BSA que cotiza en bolsa, adquiridas en 2015, sobre las que el matrimonio constituyó en febrero de 2015 con una entidad financiera un usufructo temporal a tres años, por el que ha percibido 1.500 euros.
- En marzo constituyó un depósito a tres años de 4.000 euros, por el que le abonaron intereses brutos por adelantado por un importe de 480 euros.
- Tenía unas obligaciones de Telefónica, adquiridas en marzo de 2012, que vendió en bolsa en septiembre de 2015 obteniendo por su venta 3.000 euros, estas obligaciones le habían costado hace más de dos años 3.500 euros. En el mes de octubre compró por 1.300 euros un número de títulos igual a la mitad de las ventas en septiembre.
- En abril de 2012 constituyó un seguro de vida a tres años a prima única, por un importe de 2.000 euros. En abril de 2015 percibe de este seguro un capital de 2.400 euros.
- El matrimonio ha realizado a mediados de año la siguiente operación: el 1 de julio compró 500 acciones de la sociedad CSA, que cotiza en bolsa, de 10 euros de valor nominal al 250%, con unos gastos de compra de 15 euros. El 10 de julio la empresa distribuyó dividendos correspondiéndole al matrimonio 750 euros. Al día siguiente de cobrar el dividendo, vendió las acciones al cambio del 235%, con unos gastos de venta de 14 euros.

*Se pide:*

1. Determinar el rendimiento neto reducido del trabajo personal.
2. Determinar el rendimiento neto reducido de actividades económicas.
3. Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario y de las rentas inmobiliarias imputadas.
4. Determinar el rendimiento neto reducido del capital mobiliario.
5. Determinar las ganancias y pérdidas patrimoniales.
6. Determinar las bases imponibles y liquidables, general y del ahorro, tanto en el régimen de tributación individual como en el de tributación conjunta.

7. Determinar el mínimo personal y familiar y, en su caso, la cuantía de la deducción por inversión en vivienda habitual, de la deducción por inversión de beneficios, de la deducción por maternidad y de la deducción por familia numerosa que resultan aplicables, tanto en el régimen de tributación individual como en el de tributación conjunta.
8. Determinar las cuotas íntegra, líquida, diferencial y a ingresar o devolver en el régimen de tributación conjunta, opción que suponemos más favorable, sabiendo que no se ha solicitado el abono anticipado de la deducción por maternidad ni el de la deducción por familia numerosa.

## SOLUCIÓN

### 1. Determinación del rendimiento neto reducido del trabajo personal obtenido por don Eduardo

Rendimientos íntegros del trabajo personal .....		80.745,22
Retribuciones dinerarias .....	69.832,90	
Sueldo [art. 17.1 a) LIRPF] .....	40.000,00	
Comisiones ventas (1) .....	9.000,00	
Dietas y gastos de locomoción (2) .....	18.732,90	
Premio por antigüedad (3) .....	2.100,00	
Retribuciones en especie .....	10.912,32	
Utilización vehículo (4) .....	6.912,32	
Aportación plan de pensiones .....	4.000,00	
Gastos fiscalmente deducibles .....		-4.500,00
Cuotas Seguridad Social .....	2.200,00	
Gastos defensa jurídica (límite) .....	300,00	
Otros gastos .....	2.000,00	
Rendimientos netos del trabajo personal .....		76.245,22
Reducción artículo 20 de la LIRPF .....		-
<b>Rendimiento neto reducido del trabajo personal (5) .....</b>		<b>76.245,22</b>

**Notas:**

(1) Tanto las comisiones cobradas por ventas del ejercicio, por importe de 6.000 euros, como las percibidas tras sentencia judicial correspondientes a ventas de hace dos años, por importe de 3.000 euros, resultan imputables a 2015 [art. 14.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)].

(2) Percibido en concepto de manutención:

• (90 × 100) .....	9.000,00
• (110 × 120) .....	13.200,00
• Percibido en concepto de manutención .....	22.200,00
• Gastos de manutención exceptuados de gravamen .....	-3.467,10
– 20 días pernoctando (20 × 53,34) .....	1.066,80
– 90 días sin pernoctar [(110 – 20) × 26,67] .....	2.400,30
• Dietas no exceptuadas de gravamen .....	18.732,90

Los importes resarcidos en concepto de gasolina y reparaciones no son retribuciones, sino compensación de gastos. Igualmente, las facturas por pernoctar en hoteles resarcidas tampoco constituyen retribuciones, sino compensación de gastos justificados.

(3) El premio de 3.000 euros por antigüedad es susceptible de reducción por irregularidad del 30 % (art. 18.2 LIRPF):

• Importe percibido .....	3.000,00
• Reducción por irregularidad (3.000 × 0,30) .....	-900,00
• Importe íntegro computable .....	2.100,00

(4) Por la utilización del vehículo para usos particulares [arts. 42 y 43.1.1.º b) LIRPF], teniendo en cuenta que no se imputa retribución en especie por la jornada laboral normal y que no le ha repercutido la empresa el ingreso a cuenta efectuado al 25 % (art. 43.2 LIRPF), tendremos:

• Valoración [(34.800 × 0,20) × (8.760 – 1.800)/8.760] .....	5.529,86
• Importe ingreso a cuenta (5.529,86 × 0,25) .....	1.382,46
• Importe retribución en especie .....	6.912,32

(5) Las retenciones e ingresos a cuenta soportados al 25% serían:

• Retenciones a cuenta ( $69.832,90 \times 0,25$ ) .....	17.458,22
• Ingresos a cuenta ( $5.529,86 \times 0,25$ ) .....	1.382,46
• Total retenciones e ingresos a cuenta .....	18.840,68

## 2. Determinación del rendimiento neto reducido de actividades económicas obtenido por doña Antonia

Ingresos íntegros computables .....	15.000,00
Gastos justificados deducibles .....	-9.835,00
Seguridad Social .....	2.000,00
Suministros .....	1.000,00
Amortizaciones (1) .....	3.835,00
Otros gastos justificados .....	3.000,00
Diferencia .....	5.165,00
Gastos difícil justificación ( $5.165,00 \times 0,05$ ) (2) .....	-258,25
Rendimiento neto .....	4.906,75
Reducciones (3) .....	-981,35
<b>Rendimiento neto reducido .....</b>	<b>3.925,40</b>

### Notas:

(1) Amortización inmueble (tiene la consideración de bien usado, al tener una antigüedad de más de 10 años en el momento de su adquisición):

• Base amortización [ $400.000 \times (120.000 - 30.000)/120.000$ ] .....	300.000,00
• Coste satisfecho al vendedor .....	365.000,00
• ITP y AJD .....	25.500,00
• Registro y notaría .....	5.500,00
• Comisión a la agencia intermediaria .....	4.000,00
• Importe amortización ( $300.000 \times 0,25 \times 0,03 \times 2/2$ ) .....	2.250,00

En relación con el mobiliario resulta de aplicación el supuesto de amortización acelerada previsto en el artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para elementos del inmovilizado material adquiridos nuevos en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, que permite amortizar en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización, para este caso el 10% según la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998:  $10.000 \times 0,10 \times 2 \times 6/12 = 1.000$  euros.

En relación con el ordenador resulta también de aplicación el supuesto de amortización acelerada previsto en el artículo 103 de la LIS para elementos del inmovilizado material adquiridos nuevos en el ámbito de las empresas de reducida dimensión, que permite amortizar en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización, para este caso el 26% según la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998:  $1.500 \times 0,26 \times 2 \times 9/12 = 585$  euros.

Total amortización:  $2.250 + 1.000 + 585 = 3.835$  euros

- (2) 5% de la diferencia de ingresos menos gastos justificados, con el límite de 2.000 euros anuales, en concepto de gastos de difícil justificación (art. 30.2.4.<sup>a</sup> LIRPF).
- (3) Resulta de aplicación la reducción del 20% prevista en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF por el inicio de una actividad económica nueva, por el siguiente importe:  $4.906,75 \times 0,20 = 981,35$  euros.

### 3. Determinación del rendimiento neto reducido del capital inmobiliario y de las rentas inmobiliarias imputadas

*Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario obtenido por doña Antonia (vivienda arrendada adquirida por herencia)*

Ingresos íntegros .....	8.400,00
Gastos deducibles .....	-11.050,00
Conservación y reparación (1) .....	8.400,00
Justificados .....	9.400,00
Límite .....	8.400,00
IBI .....	400,00
Amortizaciones ( $100.000 \times 0,75 \times 0,03$ ) .....	2.250,00

Rendimiento neto .....	-2.650,00
Reducción artículo 23.2 (2) .....	-
<b>Rendimiento neto reducido .....</b>	<b>-2.650,00</b>

**Notas:**

(1) Tienen la consideración de gastos de conservación y reparación:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.
- Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

El exceso del límite (9.400 – 8.400 = 1.000) se traslada para su deducción en los cuatro años siguientes [art. 23.1 a) LIRPF].

(2) No procede la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF al resultar un rendimiento neto negativo.

*Rentas inmobiliarias imputadas (apartamento en la playa adquirido en el año 2006)*

Valor catastral revisado .....	60.000,00
<b>Renta inmobiliaria imputada (60.000 × 0,011) (1) .....</b>	<b>660,00</b>

**Nota:**

(1) Imputable por mitades a ambos cónyuges: 660,00/2 = 330,00 euros.

**4. Determinación del rendimiento neto reducido del capital mobiliario**

Derivados de la participación en fondos propios de entidades .....	4.750,00
Acciones de KSA [art. 25.1 a) LIRPF] (1) .....	1.500,00
Acciones de ASA [art. 25.1 a) LIRPF] (2) .....	1.000,00
Acciones de BSA [art. 25.1 c) LIRPF] (3) .....	1.500,00
Acciones de CSA [art. 25.1 a) LIRPF] (4) .....	750,00

Derivados de la cesión a terceros de capitales propios .....	230,00
Depósito .....	480,00
Obligaciones Telefónica (5) .....	-250,00
Derivados de operaciones de seguros .....	400,00
Seguro de vida a tres años (2.400,00 – 2.000,00) .....	400,00
<b>Rendimiento neto reducido (6) .....</b>	<b>5.380,00</b>

**Notas:**

- (1) La adquisición de acciones parcialmente liberadas no genera rentas [art. 25.1 b) LIRPF]. La venta de los derechos de suscripción no genera rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de entidades, sino una ganancia patrimonial al tratarse de acciones que no cotizan en mercados organizados [art. 37.1 b) LIRPF].
- (2) La enajenación de derechos de suscripción no genera rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de entidades ni tampoco, en 2015, ganancias patrimoniales, sino que, al tratarse de acciones que cotizan en mercados organizados, disminuye el valor de adquisición de las acciones hasta anularlo, y solo el exceso, si existe, es ganancia patrimonial [disp. trans. vigésima novena de la LIRPF y letra c) de la disp. final sexta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que pospone, hasta el 1 de enero de 2017, la entrada en vigor de la reforma de los preceptos de la LIRPF que modifican el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción preferente desgajados de acciones cotizadas en mercados organizados]. En este caso, aunque no se desprende claramente del enunciado, entendemos que el valor de adquisición de las acciones no se anula, por lo que no hay ganancia de patrimonio.
- (3) La constitución del usufructo sobre acciones determina rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de entidades [art. 25.1 c) LIRPF].
- (4) Se trata de rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de entidades obtenido en una operación de «lavado de dividendos».
- (5) Se trata de rendimientos negativos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios (3.000,00 – 3.500,00 = -500,00). Ahora bien, por aplicación de lo dispuesto en el último párrafo de la letra b) del artículo 25.2 de la LIRPF, el 50% de estos rendimientos, -250,00 euros, se imputarán a 2015 y el otro 50% cuando se transmitan las obligaciones adquiridas en octubre.
- (6) Imputable por mitades a ambos cónyuges:  $5.380,00/2 = 2.690,00$  euros; así como las retenciones a cuenta que ascienden a:  $[(1.500 + 1.000 + 1.500 + 750 + 480 + 400) \times 0,20] = 1.126$  euros, correspondiendo  $1.126/2 = 563$  euros a cada cónyuge.

## 5. Determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales

### *Venta derechos de suscripción acciones de la sociedad KSA*

Ganancia patrimonial de 2.000,00 [art. 37.1 b) LIRPF], a integrar en la base imponible del ahorro al derivarse de una transmisión [art. 46 b) LIRPF], resultando imputable a cada cónyuge:  $2.000,00/2 = 1.000,00$  euros.

La retención sobre rentas derivadas de la transmisión de derechos de suscripción preferente se pospone hasta 1 de enero de 2017 [letra c) de la disp. final sexta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre].

### *Venta derechos de suscripción acciones de la sociedad ASA*

La enajenación de derechos de suscripción no genera ganancias patrimoniales, sino que, al tratarse de acciones que cotizan en mercados organizados, disminuye el valor de adquisición de las acciones hasta anularlo, y solo el exceso sería ganancia patrimonial [disp. trans. vigésima novena de la LIRPF y letra c) de la disp. final sexta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que pospone, hasta el 1 de enero de 2017, la entrada en vigor de la reforma de los preceptos de la LIRPF que modifican el régimen de tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción preferente desgajados de acciones cotizadas en mercados organizados]. En este caso, aunque no se desprende claramente del enunciado, entendemos que el valor de adquisición de las acciones no se llega a anular, por lo que no habría ganancia de patrimonio.

### *Venta acciones de la sociedad CSA*

Valor de transmisión ( $500 \times 10 \times 2,35 - 14$ ) .....	11.736,00
Valor de adquisición ( $500 \times 10 \times 2,50 + 15$ ) .....	(12.515,00)
Pérdida patrimonial (1) .....	<u>-779,00</u>

#### **Nota:**

- (1) Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro al derivarse de una transmisión, resultando imputable a cada cónyuge:  $-779,00/2 = -389,50$  euros.

### *Transmisión de la vivienda habitual y reinversión*

- Cálculo de la ganancia patrimonial obtenida en la venta de la primera vivienda habitual.

– Valor de transmisión .....	300.000,00
– Valor adquisición .....	100.000,00
– Ganancia patrimonial .....	200.000,00

- Cálculo de la ganancia patrimonial exenta por reinversión:

El importe a reinvertir para que toda la ganancia patrimonial resulte exenta, al mediar financiación ajena, según el artículo 38.1 de la LIRPF y el artículo 41 del RIRPF, será el resultado de minorar el valor de transmisión, en el principal del préstamo pendiente de amortizar, es decir:  $300.000,00 - 5.000,00 = 295.000,00$  euros.

– Coste satisfecho al vendedor .....	365.000,00
– ITP y AJD .....	25.550,00
– Registro y notaría .....	5.450,00
– Comisión a la agencia intermediaria .....	4.000,00
– Total reinversión .....	400.000,00

Luego la totalidad de la ganancia patrimonial estará exenta por reinversión.

## 6. Determinación de las bases imponibles y liquidables, general y del ahorro, tanto en el régimen de tributación individual como en el de tributación conjunta

*Determinación de las bases imponible y liquidable general*

	<b>Don Eduardo Doña Antonia Conjunta</b>		
Rendimiento neto reducido trabajo personal .....	76.245,22	–	76.245,22
Rendimiento neto reducido actividad económica .....	–	3.925,40	3.925,40
Rendimiento neto reducido capital inmobiliario .....	–	-2.650,00	-2.650,00
Rentas inmobiliarias imputadas .....	330,00	330,00	660,00
Total rendimientos y rentas imputadas .....	76.575,22	1.605,40	78.180,62
Ganancias y pérdidas patrimoniales base imponible general .....	–	–	–
<b>Base imponible general .....</b>	<b>76.575,22</b>	<b>1.605,40</b>	<b>78.180,62</b>
Reducción tributación conjunta .....	–	–	-3.400,00
Contribución plan de pensiones .....	(4.000,00)	–	-4.000,00
<b>Base liquidable general .....</b>	<b>72.575,22</b>	<b>1.605,40</b>	<b>70.780,62</b>

*Determinación de las bases imponible y liquidable del ahorro*

	<b>Don Eduardo</b>	<b>Doña Antonia</b>	<b>Conjunta</b>
Rendimiento neto reducido capital mobiliario ..	2.690,00	2.690,00	5.380,00
Ganancias y pérdidas patrimoniales base imponible del ahorro .....	610,50	610,50	1.221,00
Base imponible del ahorro .....	3.300,50	3.300,50	6.601,00
Reducciones base imponible del ahorro .....	—	—	—
<b>Base liquidable del ahorro .....</b>	<b>3.300,50</b>	<b>3.300,50</b>	<b>6.601,00</b>

**7. Determinación del mínimo personal y familiar y, en su caso, de la cuantía de la deducción por inversión en vivienda habitual, de la deducción por inversión de beneficios, de la deducción por maternidad y de la deducción por familia numerosa procedentes, tanto en el régimen de tributación individual como en el de tributación conjunta**

*Determinación del mínimo personal y familiar*

	<b>Don Eduardo</b>	<b>Doña Antonia</b>	<b>Conjunta</b>
Mínimo del contribuyente .....	5.550,00	5.550,00	5.550,00
Mínimo por descendientes (1) .....	5.950,00	5.950,00	11.900,00
Mínimo por discapacidad .....	—	3.000,00	3.000,00
<b>Total mínimo personal y familiar .....</b>	<b>11.500,00</b>	<b>14.500,00</b>	<b>20.450,00</b>

**Nota:**

(1)  $(2.400,00 + 2.700,00 + 4.000,00 + 2.800,00) = 11.900,00$  euros. Luego cada cónyuge computará un mínimo por descendientes de  $11.900,00/2 = 5.950,00$  euros.

*Deducción por inversión en vivienda habitual*

No resulta aplicable la disposición adicional decimoctava de la LIRPF al haber sido adquirida la vivienda con posterioridad al 31 de diciembre de 2012.

*Deducción por inversión de beneficios correspondiente a doña Antonia*

Doña Antonia podrá aplicar la deducción por inversión de beneficios en los términos previstos en el artículo 68.2 de la LIRPF.

La deducción resulta aplicable en 2015, año en el que se materializa la inversión de los beneficios en el mobiliario adquirido nuevo por 10.000 euros y el ordenador adquirido nuevo por 1.500 euros, y el rendimiento neto computable como base de la deducción será la cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva de 2015 que corresponda a tales rendimientos, puesto que el importe invertido es superior:

- En la opción de tributación individual de doña Antonia:
  - Rendimientos computables como base de deducción, esto es, la cuantía equivalente de la base liquidable general correspondiente a rendimientos de la actividad:  $(1.605,40 \times 3.925,40/1.605,40) = 3.925,40$  euros.
  - Cuantificación de la deducción:

Base deducción .....	3.925,40
Importe invertido.....	11.500,00
Rendimientos computables base deducción .....	3.925,40
Importe deducción (1) .....	98,13
Deducción $(3.925,40 \times 0,025)$ .....	98,13

- En la opción de tributación conjunta:
  - Rendimientos computables como base de deducción, esto es, la cuantía equivalente de la base liquidable general correspondiente a rendimientos de la actividad:  $(70.780,62 \times 3.925,40/78.180,62) = 3.553,85$  euros.
  - Cuantificación de la deducción:

Base deducción .....	3.553,85
Importe invertido .....	11.500,00
Rendimientos computables base deducción .....	3.553,85
Importe deducción (1) .....	88,84
Deducción $(3.553,85 \times 0,025)$ .....	88,84

### Nota:

- (1) El coeficiente de deducción aplicable es el 2,5% al resultar de aplicación la reducción del 20% prevista en el artículo 32.3 de la LIRPF por el inicio de una actividad económica nueva.

*Deducción por maternidad*

Según el artículo 81 de la LIRPF doña Antonia tiene derecho por su hijo de dos años a una deducción por maternidad por el siguiente importe:  $6 \times 100 = 600,00$  euros.

*Deducción por familia numerosa*

Según el artículo 81 bis de la LIRPF resulta aplicable una deducción por familia numerosa por importe de 1.200 euros, imputable por mitades a ambos cónyuges.

**8. Determinación de las cuotas íntegra, líquida, diferencial y a ingresar o devolver en el régimen de tributación conjunta, opción que suponemos más favorable, sabiendo que no se ha solicitado el abono anticipado de la deducción por maternidad ni el de la deducción por familia numerosa**

Base liquidable general .....	70.780,62
Cuota íntegra previa base liquidable general .....	23.028,97
Estatal .....	11.418,39
Autonómica .....	11.610,58
Cuota íntegra mínimo personal y familiar .....	-4.387,75
Estatal .....	2.142,75
Autonómica .....	2.245,00
Cuota íntegra base liquidable general .....	18.641,22
Estatal (11.418,39 - 2.142,75) .....	9.275,64
Autonómica (11.610,58 - 2.245,00) .....	9.365,58
Base liquidable del ahorro .....	6.601,00
Cuota íntegra base liquidable del ahorro .....	1.299,21
Estatal ( $6.000 \times 0,0950 + 601 \times 0,1050$ ) .....	633,10
Autonómica ( $6.000 \times 0,10 + 601 \times 0,11$ ) .....	666,11
Cuota íntegra total (18.641,22 + 1.299,21) .....	19.940,43
Estatal (9.275,64 + 633,10) .....	9.908,74
Autonómica (9.365,58 + 666,11) .....	10.031,69
Deducción por inversión vivienda habitual .....	-

Deducción por inversión de beneficios .....		-88,84
Cuota líquida total .....		19.851,59
Retenciones a cuenta .....		-20.716,68
Rendimientos trabajo personal .....	18.840,68	
Rendimientos actividades económicas .....	750,00	
Rendimientos capital mobiliario .....	1.126,00	
Cuota diferencial .....		-865,09
Deducción por maternidad .....		-600,00
Deducción por familia numerosa .....		-1.200,00
<b>Resultado de la declaración a ingresar .....</b>		<b>2.665,09</b>

# CONSECUENCIAS DE LA REESTRUCTURACIÓN DEL SISTEMA BANCARIO ESPAÑOL: UN ANÁLISIS EMPÍRICO DE LA EVOLUCIÓN DE LA EFICIENCIA

**Patricia Bachiller Baroja**

*Profesora Contratada Doctora del Departamento de Contabilidad y Finanzas.  
Universidad de Zaragoza*

**Emilio Martín Vallespín**

*Profesor Contratado Doctor del Departamento de Contabilidad y Finanzas.  
Universidad de Zaragoza*

**Alfredo Bachiller Cacho**

*Profesor Titular del Departamento de Contabilidad y Finanzas.  
Universidad de Zaragoza*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Hilario ALBARRACÍN SANTA CRUZ, don Manuel GAGO ARECES, doña Susana GAGO RODRÍGUEZ y don Manuel VILLASALERO DÍAZ.

---

## EXTRACTO

Este trabajo analiza la eficiencia de las entidades bancarias españolas durante el periodo 2009-2013 y se contrasta con la evolución de su rentabilidad en el mismo periodo. El objetivo es valorar si el proceso de reestructuración ha promovido una mejora de la eficiencia del sistema e identificar aquellas entidades con mejor comportamiento. La medición de la eficiencia se lleva a cabo mediante el análisis envolvente de datos (DEA) y posteriormente se calcula el índice de Malmquist. Los resultados muestran que las diferencias en la eficiencia de entidades no están relacionadas con el tamaño y naturaleza de las mismas. La mayor parte de las entidades mejoran su rendimiento a lo largo del periodo, lo cual sugiere que las reestructuraciones llevadas a cabo están resultando positivas de cara a la recuperación del sistema. Los resultados de la rentabilidad del activo no permiten confirmar que las entidades más rentables sean las más eficientes, manifestando que ambos conceptos no siempre están unidos.

**Palabras claves:** entidades financieras, eficiencia, fusiones, DEA e índice Malmquist.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015*

## CONSEQUENCES OF THE RESTRUCTURING OF THE SPANISH BANKING SYSTEM: AN EMPIRICAL ANALYSIS OF THE EVOLUTION OF EFFICIENCY

Patricia Bachiller Baroja

Emilio Martín Vallespín

Alfredo Bachiller Cacho

---

### ABSTRACT

This paper analyses the efficiency of Spanish banking entities during 2009-2013 and their profitability. The aim is to assess the results of the banking reform, trying to identify whether it has achieved improvements in the productive efficiency of this sector and the best-practice entities. The efficiency at the beginning and end of the period is measured applying the Data Envelopment Analysis (DEA) methodology, and then, the Malmquist index is calculated to assess the evolution. The results show that the size and nature of the entities do not explain the differences in their efficiency. In general, most of the entities improve their performance during the period, suggesting that the reforms carried out are promoting the recovery of the sector. The study of profitability does not allow us to confirm that more profitable entities are more efficient, which shows that efficiency and profitability are not linked.

**Keywords:** banks, efficiency, mergers, DEA and Malmquist index.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Contexto: La reestructuración de la banca española
3. Metodología
4. Resultados
5. Discusión y conclusiones

Bibliografía

Apéndice

**NOTA:** Este estudio ha sido llevado a cabo con la financiación del Gobierno de Aragón y del Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) mediante el proyecto S05, de la Universidad de Zaragoza mediante el proyecto de investigación UZ2014-SOC-05 y del Plan Nacional de I+D+i mediante el proyecto de investigación ECO2015-66240-P.

## 1. INTRODUCCIÓN

El sector financiero español está atravesando una época convulsa. El comienzo de siglo estuvo marcado por un continuo crecimiento y expansión del crédito, incluso en los primeros momentos de desaceleración económica en nuestro país cuando, a nivel internacional, la crisis financiera ya era palpable hasta el punto de que en 2008 varios gobiernos europeos tuvieron que salir al rescate de bancos como Northern Rock (Reino Unido), ING (Países Bajos), UBS (Suiza), Fortis (Bélgica), BNP (Francia) y tres de los principales bancos islandeses. En septiembre de ese mismo año, Lehman Brothers, cuarto mayor banco de inversión de Estados Unidos, había protagonizado la mayor bancarota de la historia sin que ni el Tesoro ni la Reserva Federal (FED) hubieran intervenido para tratar de evitarlo, desatando un pánico financiero que dejaba al sistema financiero mundial al borde del colapso. Por aquel entonces existía un convencimiento general de que el sistema financiero español era uno de los más solventes del mundo. Y ciertamente, es un hecho que, hasta mediados de 2008, la banca española tenía más fondos propios computables y había sido más prudente, en promedio, que la de otros países. Sin embargo, la supuesta fortaleza del sistema financiero español tenía los pies de barro (aunque paradójicamente de hormigón, en este caso), ya que gran parte del crecimiento se había sustentado en el sector de la construcción, llegando en ocho años a multiplicarse por diez los créditos a las denominadas «actividades inmobiliarias», cuando en el mismo periodo el «patrimonio neto» de las instituciones financieras se había multiplicado solo por dos (RECARTE, 2008).

La llegada de la crisis económica y las altas tasas de desempleo provocaron una paralización de la devolución de los préstamos concedidos y una caída en la demanda y valor de los activos inmobiliarios y de la construcción, elevando la morosidad de las empresas inmobiliarias. El estallido de la burbuja inmobiliaria, unido al aumento de las exigencias de provisiones y la falta de financiación exterior condujeron a que muchas entidades se vieses necesitadas de saneamiento urgente. Así, a finales de la década, un buen número de entidades financieras se encontraban en situación de riesgo de insolvencia hasta el punto de poner en duda la sostenibilidad de todo el sistema. En particular, las cajas de ahorros, que aglutinaban más del 50% del total de préstamos y créditos a empresas y particulares en España, han resultado ser la parte más débil del sistema (PAREJO *et al.*, 2010), tanto por la dificultad que entraña reponer el capital perdido en este tipo de instituciones como por las ineficiencias derivadas de las constantes injerencias políticas en las tomas de decisiones.

Como respuesta, el sector financiero español inició en 2009 un proceso de recapitalización y reestructuración para recuperar la confianza en el sistema. Entre las medidas más significativas llevadas a cabo cabe destacar las siguientes:

- Creación del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria para permitir el apoyo público a las integraciones entre entidades de crédito (RDL 9/2009).

- Reforma del régimen jurídico de las cajas de ahorros (RDL 11/2010) para impulsar su capitalización y la profesionalización de los órganos de gobierno. Posteriormente, la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, establece la obligación de transformación en fundación bancaria de aquellas cajas de ahorro con un activo consolidado igual o superior a 10.000 millones de euros o que su cuota en el mercado de depósitos de su ámbito territorial de actuación sea superior al 35 % del total de depósitos.
- Incremento del nivel de exigencia en relación con el capital de máxima calidad de acuerdo con los estándares internacionales recogido en la ordenanza de Basilea III, cuyo fin es reforzar la solvencia de las entidades (RDL 2/2011).

Como consecuencia, el sector financiero ha experimentado un proceso de conversión en la banca comercial, cuya consecuencia más inmediata ha sido la reducción del número de entidades desde las más de 50 que operaban en 2009 a 17 en el año 2013, siendo especialmente acusado este descenso en el caso de las cajas de ahorros. La gran mayoría de las 45 cajas que existían hace seis años han sido nacionalizadas o adquiridas por bancos comerciales y solo unas pocas han mantenido el espíritu de las cajas de ahorros. Además, se ha producido la transformación en fundaciones de la mayor parte de las cajas de ahorros cediendo su negocio a un banco del que participarían en el capital. Las comunidades autónomas han perdido su influencia sobre las cajas de ahorros que fueron nacionalizadas, las cuales están ahora controladas por el gobierno central. Asimismo, el Banco de España cifra en más de 60.000 millones de euros las ayudas públicas directas destinadas a la banca desde el comienzo del proceso de reestructuración y saneamiento del sistema financiero en mayo de 2009, cifra a la que habría que añadir el coste de la participación pública en la Sareb. En otros países, como el Reino Unido, Italia y Francia, el modelo de las cajas de ahorros ha desaparecido. Solo en Alemania se mantiene, pero con un modelo bien establecido y distinto al caso español. Las cajas de ahorros alemanas tienen más restricciones operativas y su propiedad no es difusa, como ocurre en las cajas de ahorros españolas.

Este trabajo mide la eficiencia de las entidades financieras españolas y su evolución a lo largo del periodo 2009-2013 con objeto de obtener una primera evaluación de los resultados del proceso de concentración bancaria que anime a confiar y perseverar o no en la estrategia adoptada y tratar de identificar las posibles tendencias futuras. Frente a otras alternativas existentes en la literatura, la medición de la eficiencia se va a llevar a cabo desde un enfoque de producción centrado en la prestación de servicios a prestamistas y prestatarios a partir de los recursos físicos y humanos disponibles, ya que para los objetivos de este trabajo consideramos más útil la introducción de indicadores de producción ajenos al efecto de los cambios normativos. Asimismo el trabajo se complementa con un análisis de la evolución de la rentabilidad, calculada a partir del ratio beneficio entre activo total, a lo largo del mismo periodo para evaluar la posible vinculación entre la eficiencia y rentabilidad de las entidades financieras españolas.

Lo que resta de trabajo se organiza como sigue: en el epígrafe 2 se establece un marco teórico de los procesos de reestructuración bancaria a partir de diferentes experiencias descritas en

la literatura y de las características específicas del actual proceso de reestructuración del sistema financiero español. En el epígrafe 3 se describe la metodología aplicada en el análisis y, finalmente, en los epígrafes 4 y 5 se presentan y discuten los resultados obtenidos a partir de los cuales se derivan las principales conclusiones del estudio.

## 2. CONTEXTO: LA REESTRUCTURACIÓN DE LA BANCA ESPAÑOLA

Según la teoría económica tradicional, las fusiones y adquisiciones crean sinergias y disminuyen los costes por las economías de escala (WILLIAMSON, 1968). El sector bancario ejemplifica la puesta en práctica de dicha teoría, ya que en las últimas dos décadas se han llevado a cabo multitud de operaciones de fusión y adquisición entre entidades. En el ámbito europeo, el proceso de integración europea ha contribuido a impulsar este fenómeno mediante cambios legislativos que han favorecido la integración y armonización de los mercados financieros así como la creación de mecanismos de regulación y supervisión comunes a toda la Unión Europea (MANNA, 2004; CAPIELLO *et al*, 2006). Desde 1997, año de la puesta en marcha de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria europea mediante el Tratado de Ámsterdam, el número de bancos que operan en los países europeos se ha reducido significativamente, observándose un proceso de concentración de entidades desarrollado a distinto ritmo en cada país. Así, en el periodo 1997-2004, DERMINE (2006) identifica 1.024 fusiones en las que han participado uno o más bancos europeos. No obstante, la mayor parte de estas fusiones se han llevado a cabo entre entidades de un mismo país, sugiriendo la persistencia de ciertas barreras a la integración global relacionadas con diferencias en la cultura, idioma o los sistemas fiscales y legales de los países (BERGER *et al.*, 2003). Entre los beneficios que se persiguen mediante la integración y consolidación bancaria cabe mencionar:

1. Mayor estabilidad de las entidades bancarias a través de la diversificación del negocio en distintos países reduciendo el riesgo provocado por las variaciones en la situación macroeconómica de cada país (GROPP y VESALA, 2004; GODDARD *et al.*, 2007).
2. Al incrementar el tamaño, la entidad puede obtener financiación en el mercado de crédito interbancario con mejores condiciones económicas y, con ello, la actividad principal de captar dinero de los clientes para prestar a otros se realizará más eficientemente. La entidad que consigue financiación más barata en el mercado interbancario será capaz de pagar una tasa de interés más baja a sus prestamistas, lo que generará un mayor margen de intermediación y, en consecuencia, generará más rendimiento.
3. La entidad resultante de una fusión tendrá menos riesgo si se diseña una estrategia de reestructuración que incluya la reducción de los gastos operativos tales como salarios, gastos de los servicios centrales, número de oficinas, gastos de tecnología y edificios.

Sin embargo, en la práctica, la supuesta bondad de los procesos de fusión y adquisición de entidades bancarias no es tan evidente como sugiere la teoría y los estudios sobre este tema muestran

resultados contradictorios (AMEL *et al.*, 2004). En el trabajo de BEHR y HEID (2011), los resultados evidencian que los bancos fusionados son, en media, menos rentables y tienen más riesgo que los no fusionados. Además, según VALLASCAS y HAGENDORFF (2011), no hay evidencia de que las fusiones sean estrategias efectivas para reducir el riesgo de quiebra de los bancos. Aunque las fusiones bancarias tienen importantes consecuencias en términos de competencia, acceso al crédito y abaratamiento de costes, BARROS *et al.* (2014) afirman que los efectos de las fusiones sobre estas variables son difíciles de extraer de otros efectos de mercado o macroeconómicos que ocurren simultáneamente. Estos autores encuentran que mientras las fusiones bancarias tienen efectos positivos para el crédito a empresas, el impacto es negativo para los particulares, ya que se les dificulta el acceso al crédito para la compra de vivienda. Analizando la reacción en los parqués bursátiles, ASIMAKOPOULOS y ATHANASOGLU (2009) concluyen que la adquisición de un banco por parte de otro no siempre creará valor al accionista. Es necesario que los bancos adquiridos sean eficientes, líquidos y con bajo riesgo de crédito. En línea con esta idea, AYADI *et al.* (2013) afirman que las ganancias en eficiencia derivadas de una adquisición serán significativas solo si la institución adquirente es eficiente antes de la unión y transmite su eficiencia a la entidad adquirida extendiendo su mayor experiencia gerencial y sus procedimientos y políticas estratégicas. CASU y GIRARDONE (2010) encuentran en su estudio a nivel europeo que la integración bancaria no ha supuesto una mejora en los niveles de eficiencia del sector y que sigue habiendo una falta de convergencia hacia las buenas prácticas.

Recientemente, la industria bancaria española ha sido protagonista de un importante número de operaciones de fusión e integración entre entidades para aumentar su tamaño con el que se espera mejorar la competitividad de todo el sistema, ya que las entidades bancarias que han tomado decisiones equivocadas o han sido administradas ineficientemente obtienen un rendimiento bajo y han desaparecido como resultado de una fusión (CRESPÍ *et al.*, 2004). Como muestra el apéndice, casi todas las cajas de ahorros españolas se están viendo involucradas en el proceso de integración del sector bancario. De las 46 cajas de ahorros que operaban en 2009, actualmente solo dos siguen manteniendo esta estructura societaria, Caixa Pollença y Caixa Ontinyent. Esto es así porque la Ley 26/2013 de cajas de ahorros y fundaciones bancarias permite seguir siendo cajas de ahorros a las entidades cuyo activo total consolidado no supere 10.000 millones de euros o su cuota de mercado territorial no sea superior al 35%. El resto de entidades se ha ido agrupando hasta configurar un reducido número de 15 grandes grupos bancarios, más las dos mencionadas cajas. El apéndice muestra el proceso de integración acontecido en los últimos años hasta 2013<sup>1</sup>.

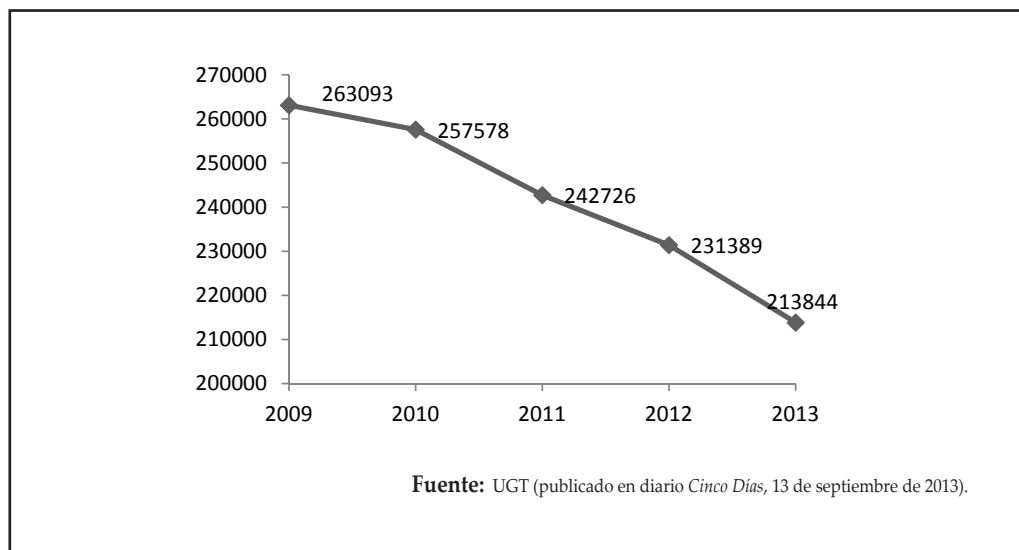
Algunas de las consecuencias más inmediatas de este proceso de concentración bancaria han sido la reducción de personal (**tabla 1**), el cierre de oficinas y también gastos de custodia, gastos de seguridad, costos de comunicación, etc., con el fin de ser más competitivas y eficientes.

Con la apertura desmesurada de oficinas, las entidades españolas crecieron a la vez que generaban altos sobrecostes. En el periodo de crisis, las oficinas no obtuvieron la rentabilidad necesaria para mantenerlas abiertas perjudicando seriamente al estado de ingresos de las cajas. Con

<sup>1</sup> Posteriormente, en el año 2014 culminó el proceso de fusión por absorción de Caja 3 por Ibercaja.

el cierre de las sucursales, se reducen los costes de alquiler y personal, entre otros, al tiempo que se intenta mantener el volumen de negocio. Cuando las entidades son capaces de mantener su clientela a pesar del cierre de oficinas, surgen ganancias derivadas de los ahorros en costes; sin embargo, la reducción de costes no implica necesariamente una mejora en la eficiencia (TORTOSA-AUSINA, 2002; CARBO *et al.*, 2003).

Tabla 1. Evolución del número de trabajadores de las entidades de depósito



Las cajas de ahorros eran fundaciones privadas que no podían emitir capital; sin embargo, las entidades resultantes del proceso de integración pueden crecer con la emisión de capital en los mercados financieros. Esto guía a una mejora del «core capital» que, en una entidad bancaria, está compuesto por capital y reservas y define su nivel de solvencia. Cuanto mayor sea el «core capital», más capital tendrá la entidad para hacer frente a sus activos ponderados por riesgo y menor será su riesgo de impago.

Aunque el proceso de integración está teniendo lugar para obtener sinergias a largo plazo y mejorar el rendimiento de este sector (BERNAD *et al.*, 2013), los resultados sobre los beneficios derivados de las fusiones no son consistentes como se ha puesto de manifiesto.

Por ello, a través de este estudio se pretende arrojar luz sobre las consecuencias del profundo y costoso proceso de reestructuración llevado a cabo dentro del sistema financiero español en términos de si ha contribuido a mejorar la eficiencia de las entidades financieras en la prestación de los principales servicios bancarios, así como detectar aquellas entidades que han podido salir reforzadas de todo este proceso.

### 3. METODOLOGÍA

La eficiencia relativa de cada entidad financiera en 2009 y 2013 se medirá mediante la técnica del análisis envolvente de datos (DEA). Para ello se va a analizar la eficiencia de los 17 grupos de entidades existentes en 2013 en comparación con la eficiencia en 2009 de la entidad más representativa de cada grupo atendiendo al volumen de depósitos y créditos concedidos a clientes de cada una. Posteriormente, el índice Malmquist se aplicará para valorar las posibles mejoras o deterioros de eficiencia del periodo.

La técnica DEA (FARRELL, 1957; CHARNES *et al.*, 1978) es una técnica no paramétrica que proporciona un indicador de eficiencia comparativa de las entidades sujetas a evaluación (en este caso entidades financieras), las cuales se denominan «unidades tomadoras de decisiones» (DMU por sus siglas en inglés). La eficiencia relativa de una DMU se define como el ratio del *output* ponderado total entre el total de *inputs* ponderados. La solución del problema calcula aquellas ponderaciones para cada uno de los *inputs* y *outputs* de cada DMU que maximiza su productividad en comparación con el resto de entidades de la muestra. Si una DMU consigue un resultado 100%, se considera eficiente en la medida en que es imposible encontrar otra entidad o combinación de ellas (dentro de la muestra) que la superen. La frontera de producción de referencia se construye al enlazar todas las DMU eficientes. Si el marcador es menor de 100%, la DMU no formará parte de la frontera de producción eficiente sino que se verá envuelta por las unidades eficientes.

Una de las principales ventajas del DEA radica en que es capaz de combinar varios *inputs* y *outputs* de diferente naturaleza, como es el caso de los indicadores utilizados en este estudio. Por el contrario, el principal inconveniente es que los resultados son sensibles al número de variables consideradas. A mayor número de variables, mayor número de DMU eficientes y, como consecuencia, menor poder discriminador del modelo (COOPER *et al.*, 2000). De este modo, es recomendable que la suma de *inputs* y *outputs* incluidos en el modelo no sea superior a la tercera parte del número de DMU (EL-MAGHARY y LADHELMA, 1995). La elección de las variables a considerar es, por tanto, un aspecto crítico en la definición del problema DEA para asegurar la fiabilidad de los resultados.

La literatura muestra cuatro enfoques diferentes en la evaluación, mediante la metodología DEA, de la eficiencia de entidades financieras (SAN JOSÉ *et al.*, 2014):

1. El enfoque de producción es el más frecuentemente utilizado (BERGER y HUMPHREY, 1997) y se centra en el proceso de prestación de servicios a prestamistas y prestatarios. Los *inputs* de este enfoque se basan en los recursos materiales, laborales y de capital utilizados y los *outputs* en variables relacionadas con los depósitos de clientes y préstamos concedidos.
2. El enfoque de intermediación se centra en el proceso entre ahorradores y prestatarios y por tanto el objetivo del banco es reducir los costes de transacción para maximizar la eficiencia de los recursos financieros (HERMES y NHUNG, 2010). Bajo este enfoque, los *inputs* utilizados están relacionados con los pasivos bancarios y los *outputs* con las inversiones (ESCOBAR y GUZMÁN, 2010).

3. El enfoque coste-beneficio se centra en la habilidad de los bancos para maximizar su beneficio (GODDARD *et al.*, 2007). Los *inputs* utilizados son representativos de los recursos utilizados y los costes incurridos y los *outputs* son magnitudes de resultado y rentabilidad (SAN JOSÉ *et al.*, 2014).
4. El enfoque de valor añadido se centra en la capacidad de los bancos para generar valor añadido no solo desde el punto de vista económico sino social (BERGER y HUMPHREY, 1997).

Para el objetivo de este trabajo, la evaluación de la eficiencia se ha llevado a cabo desde un enfoque de producción. La **tabla 2** muestra los *inputs* y *outputs* incluidos en el modelo. El número de oficinas y número de empleados tratan de aproximar el tamaño y capacidad de cada entidad para prestar servicios.

Tabla 2. *Inputs* y *outputs*

<b>Inputs</b>	N.º de oficinas	N.º de empleados
<b>Outputs</b>	Depósitos de la clientela (€)	Créditos a la clientela (€)
<b>Fuente:</b> elaboración propia.		

El índice Malmquist<sup>2</sup> lleva a cabo un análisis de la evolución de la eficiencia durante el periodo a partir de las soluciones de los DEA en 2009 y 2013. En términos generales, el índice de Malmquist evalúa para cada DMU el rendimiento de los *inputs* y *outputs* observados en 2010 en la frontera de producción definida en 2009, y viceversa. El valor del índice es la media geométrica de ambos cálculos. La formulación matemática del índice Malmquist,  $M_{t,t+1}$ , para un periodo (t, t+1) es la siguiente:

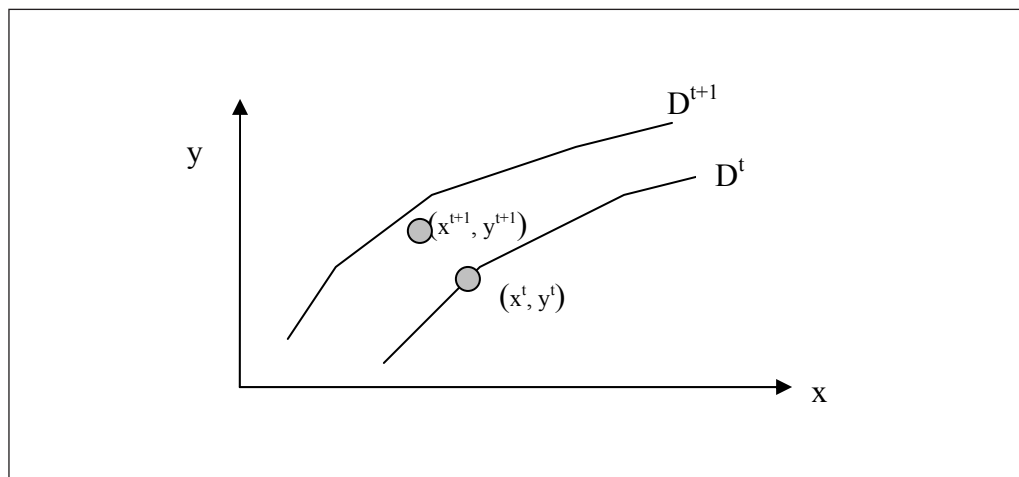
$$M_{t,t+1}(X_{t+1}, Y_{t+1}, X_t, Y_t) = \left[ \frac{D_t(X_{t+1}, Y_{t+1})}{D_t(X_t, Y_t)} \frac{D_{t+1}(X_{t+1}, Y_{t+1})}{D_{t+1}(X_t, Y_t)} \right]^{(1/2)}$$

donde X e Y son los vectores de *inputs* y *outputs* de una DMU de la muestra y  $D_t$  y  $D_{t+1}$  son las fronteras eficientes en t y t+1, respectivamente. Desde un enfoque de modelo con orientación *input*, una mejora en la eficiencia se consigue si  $M < 1$  y una regresión si  $M > 1$ .

Por su parte, la variación de la eficiencia de una DMU a la largo de un periodo puede descomponerse en dos factores: i) factor técnico, provocado por los cambios en la posición relativa de cada DMU respecto a la frontera eficiente de cada año (acercándose o alejándose de ella), y ii) factor tecnológico, el cual explica los cambios motivados por el desplazamiento de la propia frontera eficiente (expáandose o contrayéndose) (véase **figura 1**).

<sup>2</sup> MALMQUIST, 1953.

Figura 1. Descomposición del cambio en eficiencia del Malmquist



#### 4. RESULTADOS

La evaluación de la eficiencia en la producción de servicios de las entidades financieras españolas muestra al Banco Santander y Bankinter como las instituciones que configuran la frontera eficiente del año 2009. De esta forma, los resultados sugieren que el tamaño de las entidades no es un factor determinante de la eficiencia productiva, ya que, entre las DMU que alcanzan la eficiencia, hay lugar tanto para las grandes como para las pequeñas. No obstante, las tres DMU con menor nivel de eficiencia, por debajo del 60%, son las tres entidades financieras de menor tamaño de la muestra. El resto de entidades se distribuye homogéneamente en el intervalo de eficiencia que oscila entre el 99% (BBK) y el 65% (Unicaja). La eficiencia media de los bancos está en el 83% y de las cajas de ahorros entorno al 75% aunque hay que tener en cuenta que la media de las cajas se ve lastrada por los bajos resultados de Caja Pollença y Caja Ontinyent, ya que sin tener en cuenta estas dos últimas la media se situaría por encima del 82%, comportamiento similar al de los bancos. La evaluación de la eficiencia mediante el modelo de rendimientos variables a escala (VRS) muestra unos resultados muy similares a los del modelo de rendimientos constantes (CRS), y como consecuencia la eficiencia de escala (CRS/VRS) para la mayoría de entidades se aproxima al 100% indicándonos que están operando en la escala adecuada y, por tanto, el tamaño no es la causa de sus posibles ineficiencias. Solo en el caso de Caja Pollença y Caja Ontinyent, muestran los resultados una baja eficiencia de escala que sugiere que el tamaño de ambas entidades es inferior al óptimo (**tablas 3 y 4**).

En el año 2013, Bankinter es la única entidad financiera que obtiene la puntuación de eficiencia máxima convirtiéndose en la referencia para todas las demás. En un periodo en el que

todas las entidades han reducido el número de empleados y de oficinas, Bankinter ha aumentado de manera significativa tanto la cifra de depósitos como de créditos. En el resto de entidades, la disminución del personal y de las oficinas ha venido acompañada de menos depósitos y créditos con alguna excepción como la Banca March y el Banco Sabadell que han aumentado los depósitos. Como consecuencia, se produce una brecha amplia entre la eficiencia de Bankinter y las del resto, sin que ninguna sobrepase el 70%. No obstante, no se producen grandes alteraciones en la ordenación de las entidades de acuerdo a su nivel de eficiencia más allá de los retrocesos significativos de entidades como La Caixa, Banco Sabadell o Liberbank y las mejoras del Banco Popular y Caja 3. Sin embargo, a diferencia de lo observado en 2009, la evaluación de la eficiencia mediante rendimientos variables a escala (VRS) produce diferencias significativas en algunas entidades, como Santander, BBVA, La Caixa, Bankia y Caja Pollença que llegan al 100%, mientras que en otras se mantienen unas puntuaciones similares a las del modelo CRS. Como consecuencia, la evaluación de la eficiencia de escala permite identificar un grupo de entidades formado por Santander, BBVA, La Caixa, Bankia, Popular, Sabadell, Caja Pollença y Caja Ontinyent para las cuales la mayor parte de la ineficiencia se explica por el tamaño y el resto de entidades cuya ineficiencia se debe a otras causas.

El índice Malmquist nos permite comparar la evolución del rendimiento de cada entidad, evidenciando que todas las entidades salvo Santander, BBVA y BMN han mejorado su eficiencia productiva a lo largo del periodo analizado. En particular, es de destacar las mejoras de Banca March, Unicaja y Caja Pollença. La mejora del rendimiento en este periodo se produce en un contexto de contracción de la actividad en el que las entidades han reducido el número de oficinas y empleados. Como puede apreciarse en la **tabla 5**, la disminución porcentual del volumen de depósitos de clientes ha sido menor a las del resto de variables lo cual justificaría la mejora observada en la productividad. De esta forma, la evolución de la actividad de las entidades financieras permite constatar que la crisis se ha focalizado particularmente en el crédito.

Tabla 3. Resultados DEA y Malmquist

	2009			2013			2009/2013
	CRS	VRS	CRS/VRS	CRS	VRS	CRS/VRS	Malmquist
Santander .....	100,00 %	100,00 %	100,00 %	70,69 %	100,00 %	70,69 %	1,011
BBVA .....	96,23 %	100,00 %	96,23 %	61,40 %	100,00 %	61,40 %	1,035
La Caixa .....	73,33 %	73,33 %	100,00 %	56,18 %	100,00 %	56,18 %	0,929
Bankia .....	92,95 %	93,05 %	99,89 %	70,11 %	100,00 %	70,11 %	0,943
							.../...

	2009			2013			2009/2013
	CRS	VRS	CRS/VRS	CRS	VRS	CRS/VRS	Malmquist
.../...							
Banco Popular .....	77,35 %	77,57 %	99,72 %	63,73 %	91,06 %	69,99 %	0,875
Banco Sabadell .....	74,08 %	74,21 %	99,82 %	53,17 %	79,07 %	67,24 %	0,972
Banca March .....	53,46 %	56,79 %	94,14 %	61,20 %	64,18 %	95,36 %	0,618
Bankinter .....	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	0,967
Unicaja .....	65,19 %	65,29 %	99,85 %	58,41 %	58,68 %	99,54 %	0,774
Kutxa .....	99,80 %	100,00 %	99,80 %	69,46 %	69,51 %	99,93 %	0,997
Ibercaja .....	74,17 %	75,10 %	98,76 %	56,56 %	56,86 %	99,47 %	0,928
Caja 3 .....	85,91 %	88,17 %	97,44 %	66,60 %	68,07 %	97,84 %	0,895
Liberbank .....	70,87 %	71,20 %	99,54 %	56,25 %	56,31 %	99,89 %	0,874
BMN .....	95,75 %	96,32 %	99,41 %	62,34 %	62,43 %	99,86 %	1,065
NCG .....	85,78 %	86,78 %	98,85 %	61,86 %	62,08 %	99,65 %	0,953
Caja Pollença .....	42,25 %	100,00 %	42,25 %	39,97 %	100,00 %	39,97 %	0,733
Caja Ontinyent .....	44,96 %	66,77 %	67,34 %	33,40 %	56,92 %	58,68 %	0,934

Tabla 4. DEA comparativo

Score	2009	2013
100 %	SAN, Bankinter	Bankinter
80 %-100 %	BBVA, Caja Madrid, BBK, CAI, Caja Murcia, Caixa Galicia	
60 %-80 %	La Caixa, Unicaja, Popular, SAB, IBER, CCM,	SAN, Bankiakitxa, Caja3, Popular, BMN, NCG, BBVA, March
<60 %	March, Ontinyent, Pollença	Unicaja, Iber, Liberbank, La Caixa, SAB, Ontinyent, Pollença

Tabla 5. Evolución, tamaño y actividad media de las entidades

	2009	2013	%Variación
Oficinas .....	2.220	1.413	-36 %
Empleados .....	12.910	9.059	-30 %
Depósitos (miles €) .....	77.758.455	63.811.537	-18 %
Créditos (miles €) .....	93.849.408	64.636.930	-31 %

Por último, la **tabla 6** muestra la rentabilidad sobre activos en 2009 y 2013 de las entidades analizadas. En 2009, el Banco Santander obtiene la máxima rentabilidad seguido por BBK y BBVA, lo cual es coincidente con lo obtenido en el análisis de la eficiencia. Sin embargo, la rentabilidad de Bankinter es de 0,47%, por detrás de otras nueve entidades, lo cual no nos permite afirmar que, en este año, las entidades más eficientes fueron las más rentables. En cuanto a los valores más bajos de rentabilidad, se observa que Liberbank (representada por Caja Castilla-La Mancha) obtiene una rentabilidad negativa, seguida por Caja3 (representada por la CAI) y Bankia (representada por Caja Madrid). La rentabilidad de Caja Pollença, entidad menos eficiente, se encuentra en la media, lo que corrobora una vez más que rentabilidad y eficiencia no siempre van de la mano.

En el año 2013, Bankinter, es la entidad más rentable y eficiente de la muestra. En cambio, Bankia obtiene el máximo nivel de eficiencia. Las dos entidades menos rentables, Caja 3 e Ibercaja, no son las menos eficientes, sino que se encuentran en la media del sistema. Los resultados de 2013 vuelven a demostrar que la eficiencia y la rentabilidad no siempre van acompañadas.

## 5. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

La evaluación de la eficiencia productiva de las entidades financieras en los años 2009 y 2013 sugiere que, en términos generales, el tamaño de la entidad no influye en su rendimiento. Esta evidencia es coherente con los resultados de los trabajos de ESCOBAR y GUZMÁN (2010) y SAN JOSÉ *et al.* (2014) que utilizan también la metodología DEA para evaluar la eficiencia de entidades financieras españolas en la primera década del siglo XX. En ambos casos los resultados muestran que el tamaño y, en particular, la naturaleza de la entidad (caja de ahorros o banco) no son factores determinantes de la eficiencia. Por tanto, independientemente del enfoque con el que se analice, la actividad bancaria da lugar a distintos nichos de mercado para que operen distintos tipos de entidades. Estos resultados prácticos, que en cierta forma contradicen la hipótesis de la teoría general de existencia de economías de escala, podrían justificarse por la propia tecnología del negocio que es compartida por todo tipo de entidades. No obstante, los bajos resultados de las tres entidades de menor tamaño (Banca March, Caja Pollença y Caja Ontinyent) ponen de mani-

fiesto la conveniencia de un tamaño crítico mínimo con el que operar en el sector bancario. Ello no quiere decir que dichas entidades que operan en una escala que no es la óptima no puedan ser rentables, pero para ello deberán ofrecer un plus y una atención especializada en determinados nichos de mercado (clientes de alto poder adquisitivo como en el caso de Banca March o ámbitos geográficos muy concretos como en el caso de Caja Pollença y Caja Ontinyent).

Tabla 6. Rentabilidad de las entidades (beneficio/activo total)

	2009	2013
Banco Santander .....	1,00 %	0,22 %
BBVA .....	0,76 %	0,36 %
Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona .....	0,67 %	0,25 %
Bankia .....	0,14 %	0,20 %
Banco Popular.....	0,62 %	0,25 %
Banco Sabadell .....	0,65 %	0,20 %
Banca March .....	0,34 %	0,01 %
Bankinter .....	0,47 %	0,39 %
Unicaja .....	0,60 %	0,10 %
Bilbao Bizkaia Kutxa .....	0,98 %	0,18 %
Ibercaja .....	0,32 %	-0,05 %
Caja 3 .....	0,08 %	-0,59 %
Liberbank .....	-2,16 %	0,08 %
Banco Mare Nostrum .....	0,60 %	0,05 %
Nova Caixa Galicia .....	0,20 %	0,03 %
Caja de Ahorros de Pollensa .....	0,48 %	0,21 %
Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Ontinyent .....	0,44 %	0,08 %

Este hecho indica que, a pesar de la profundidad de las reformas llevadas a cabo en la mayoría de las entidades financieras, el resultado final muestra un sistema que guarda un equilibrio similar al del inicio del periodo, lo cual sugiere que la reforma ha sido menos traumática de lo

que podía esperarse y que los nuevos grupos se han formado de manera ordenada evitando en la medida de lo posible la existencia de vencedores y vencidos. A nivel individual cabe mencionar el resultado destacado de Bankinter en 2013 que le convierte en la única entidad que forma parte de la frontera eficiente y, por tanto, referencia para el resto. En este sentido, Bankinter es una entidad de referencia en el mercado financiero por su alto desarrollo tecnológico, una clara apuesta por la innovación y la utilización de canales alternativos en su relación con los clientes. Esta entidad ha sido pionera en España en la puesta en marcha de sistemas de banca a distancia complementarios a la tradicional red de oficinas, como el teléfono, internet o, ahora, el móvil. Además, el banco cuenta con la mejor calidad de activos del sistema, una morosidad que es menos de la mitad que la media del sector, una insignificante cartera de activos inmobiliarios adjudicados y una solvencia reforzada en términos de capital, lo que permite a la entidad situarse en una posición de privilegio en el actual entorno económico.

Los resultados del índice Malmquist muestran que la mayoría de entidades han mejorado su eficiencia en relación con 2009, lo cual indica que el proceso de integración de entidades llevado a cabo a lo largo del periodo ha sido beneficioso para la eficiencia del sistema. Únicamente Grupo Santander, BBVA y BMN han empeorado su eficiencia a lo largo del periodo. En este sentido, los dos primeros son grandes bancos que se encuentran entre los de mayor solvencia a nivel europeo y con mayor fortaleza en los test de estrés llevados a cabo por el Banco Central Europeo (*Exposición*, 28 de octubre de 2014), lo cual les ha permitido afrontar la crisis financiera con menor necesidad de adoptar medidas drásticas. Además, debido al enorme tamaño de la entidad adquirente en ambos casos, la digestión de las adquiridas se produce sin que se produzcan efectos notorios en el grupo. En el caso de BMN, la pérdida de eficiencia puede deberse a que la fusión se ha realizado entre cuatro entidades con escasa afinidad empresarial, un origen muy dispar en cuanto a su situación geográfica y la mala situación económica de dos de ellas, Caja de Ahorros de Murcia y Caixa d'Estalvis del Penedés. Los resultados parecen indicar que estas entidades todavía no han corregido el exceso de capacidad reflejado por la existencia de cuatro unidades de decisión derivado del proceso de fusión. También ha de tenerse en cuenta que en esta fusión no hay claramente marcada una entidad líder del grupo como, por ejemplo, en los casos de BBVA y La Caixa.

Por último, tras el análisis de la rentabilidad los resultados señalan a Bankinter como la entidad más rentable de la muestra a la vez que la más eficiente, lo cual sugiere que este banco puede que sea el que más reforzado ha salido del proceso. Sin embargo, los resultados muestran que las entidades de mayor rentabilidad no siempre son las que obtienen mayores ratios de eficiencia lo cual evidencia que rentabilidad y eficiencia no son sinónimos y que una entidad puede ser eficiente pero no rentable. De hecho, a lo largo del periodo se ha comprobado que a pesar de la mejoría general en la eficiencia de las entidades financieras la rentabilidad económica ha disminuido sustancialmente, ya que solo dos de ellas han conseguido mejorar su rendimiento de 2009. Esto genera incertidumbre acerca del futuro y sostenibilidad de algunas entidades financieras, dejando probablemente la puerta abierta a nuevos procesos de fusión y adquisición. Durante los últimos años una buena parte del resultado contable obtenido por las entidades financieras se justifica gracias al menor gasto en provisiones mientras que el margen de intereses y el resultado de operaciones financieras ha seguido cayendo. Esta situación no es sostenible por mucho tiempo y

el futuro de muchos bancos pasa por incrementar el volumen de créditos y del acierto en sus inversiones financieras. En definitiva, deberán relajar la prudencia en la estrategia crediticia para realizar las funciones básicas de un banco: tomar dinero prestado de clientes y prestarlo a terceros.

El análisis aquí realizado ha de considerarse una fase intermedia de los procesos de fusión, ya que estos fueron realizados, en muchas ocasiones, por motivos de la situación económico-financiera del sector y no por la creación de sinergias entre las entidades. El negocio bancario tiene unas connotaciones que lo hacen particular y, en él, la política monetaria del Banco Central Europeo es decisiva a la hora de analizar su cuenta de resultados. De esta forma, la política de bajos tipos de interés que está fomentando este organismo va a dificultar la mejoría del margen de las entidades bancarias, las cuales deberán asumir mayores riesgos para conseguir incrementar sus beneficios.

Por otra parte, la actuación del Sareb puede considerarse positiva durante este periodo, puesto que las entidades le han cedido activos poco rentables, lo cual ha tenido consecuencias favorables en las mismas mejorando su solvencia y, en consecuencia, el cumplimiento normativo de Basilea III. Por consiguiente, de cara al futuro, la mejora del rendimiento de los actuales grupos financieros españoles dependerá de su capacidad para promover una única unidad de gestión empresarial que permita evitar las correspondientes duplicidades, como ha ocurrido en varias de las fusiones llevadas a cabo, y, por supuesto, de la habilidad de los gestores para seleccionar en los mercados financieros las mejores oportunidades de inversión.

Queda pendiente, como futura línea de investigación, complementar los resultados de este trabajo con un análisis de eficiencia de la muestra desde distintos enfoques al de producción, para comprobar la consistencia de los resultados y poder valorar con mayor perspectiva el éxito de la reforma del sistema bancario, no solo desde el punto de vista de la producción, sino también de la intermediación, del coste-beneficio y del valor añadido de la actividad.

---

## Bibliografía

AMEL, D.; BARNES, C.; PANETTA, F. y SALLEO, C. [2004]: «Consolidation and efficiency in the financial sector: a review of the international evidence», *Journal of Banking and Finance*, 28(10), págs. 2.493-2.519.

ASIMAKOPOULOS, I. y ATHANASOGLU, P. [2009]: «Revisiting the merger and acquisition performance of European banks», Bank of Greece, *Working Paper* n.º 100.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE BANCA [2009-2013]: *Anuario Estadístico de la Banca en España*, diciembre 2009-2013. Ed. Asociación Española de Banca, Madrid.

AYADI, R.; BOUSSEMARY, J. P.; LELEU, H. y SAIDANE, D. [2013]: «Mergers and Acquisitions in European banking higher productivity or better synergy among business lines?», *Journal of Productivity Analysis*, 39(2), págs. 165-175.

BARROS, P. P.; BONFIM, D.; KIM, M. y MARTINS, N. C. [2014]: «Counterfactual analysis of bank mergers», *Empirical Economics*, 46(1), págs. 361-391.

- BEHR, A. y HEID, F. [2011]: «The success of bank mergers revisited. An assessment based on a matching strategy», *Journal of Empirical Finance*, 18(1), págs. 117-135.
- BERGER, A. N. [2003]: «The economic effects of technological progress: Evidence from the banking industry», *Journal of Money, Credit, and Banking*, 35(2), págs. 141-176.
- BERGER, A. N. y HUMPHREY, D. [1997]: «Efficiency of financial institutions: international survey and directions for future research», *European Journal of Operational Research*, 98, págs. 175-212.
- BERNAD, C.; FUENTEALSAZ, L. y GÓMEZ, J. [2013]: «The consequences of mergers on the profitability of Spanish savings banks», *The Service Industries Journal*, 33(2), págs. 266-278.
- CAPPIELLO L.; ENGLE, R. F. y SHEPPARD, K. [2006]: «Asymmetric Dynamics in the Correlations of Global Equity and Bond Returns», *Journal of Financial Econometrics*, 4(4), págs. 537-72.
- CARBO, S.; GARDENER, E. P. M. y WILLIAMS, J. [2003]: «A note on technical change in banking: the case of European savings banks», *Applied Economics*, 35(6), págs. 705-719.
- CASU, B. y GIRARDONE, C. [2010]: «Integration and efficiency convergence in EU banking markets», *Omega*, 38(5), págs. 260-267.
- CECA [2009-2013]: *Anuario Estadístico de las Cajas de Ahorros, 2009-2013*. Confederación Española de Cajas de Ahorros, Madrid.
- CHARNES, A.; COOPER, W. y RHODES, E. [1978]: «Measuring the efficiency of decision making unit», *European Journal of Operational Research*, 2, págs. 429-444.
- COOPER, W. W.; SEIFORD, L. M. y TONE, K. [2000]: *Data Envelopment Analysis: a Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA-Solver Software*, Kluwer Academic Publishers, Londres.
- CRESPI, R.; GARCÍA-CESTONA, M. A. y SALAS, V. [2004]: «Governance mechanisms in Spanish banks. Does ownership matter?», *Journal of Banking and Finance*, 28(10), págs. 2.311-2.330.
- DERMINE, J. [2006]: «European banking integration: Don't put the cart before the horse», *Financial Markets, Institutions & Instruments*, 15(2), págs. 57-106.
- EL-MAGHARY, S. y LADHELMA, R. [1995]: «Data Envelopment Analysis: visualizing the results», *European Journal of Operational Research*, 85, págs. 700-710.
- ESCOBAR, B. y GUZMÁN I. [2010]: «Eficiencia y cambio productivo en las cajas de ahorros españolas». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 68, págs. 183-202.
- FARRELL, J. [1957]: «The measurement of productive efficiency», *Journal of the Royal Statistical Society* 120, págs. 253-281.
- GODDARD, J.; MOLYNEUX, P.; WILSON, J. y TAVAKOLI, M. [2007]: «European Banking: an overview», *Journal of Banking & Finance*, 31, págs. 1.911-1.935.
- GROPP, R. y VESALA, J. [2004]: «Bank contagion in Europe», *Paper presented at the Workshop on Banking, Financial Stability and the Business Cycle, Sveriges Riksbank*, Estocolmo, Suecia, 27-28 agosto.
- GUTIÉRREZ FERNÁNDEZ, M.; PALOMO ZURDO, R. y FERNÁNDEZ BARBERÍS, G. [2013]: «Las cajas de ahorros españolas: ¿una pretendida reordenación bajo criterios de racionalidad económica y social?», *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, 16(4), págs. 250-258.

HERMES, N. y NHUNG, V. T. H. [2010]: «The impact of financial liberalization on bank efficiency: evidence from Latin America and Asia», *Applied Economics*, 42(26), págs. 3.351-3.365.

MANNA, M. [2004]: «Developing statistical indicators of the integration of the euro area banking system», *Working Paper Series*, n.º 300, European Central Bank.

MALMQUIST, S. [1953]: «Index numbers and indifference surfaces», *Trabajos de Estadística*, 4, págs. 109-242.

PAREJO, J. A.; GARCÍA, A. C. y GÁMIR, J. A. P. [2004]: *Manual de sistema financiero español*, Ariel.

RECARTE, A. [2008]: «La crisis financiera internacional y el crack financiero español», *La Ilustración liberal: revista española y americana*, (37), págs. 27-73.

SAN JOSÉ, L.; RETOLAZA, J. L. y TORRES, J. [2014]: «Efficiency in Spanish banking: a multistakeholder approach análisis», *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*, 32, págs. 240-255.

TORTOSA-AUSINA, E. [2004]: «Bank cost efficiency and output specification», *Journal of Productivity Analysis*, 18(3), págs. 199-222.

VALLASCAS, F. y HAGENDORFF, J. [2011]: «The impact of European bank mergers on bidder default risk», *Journal of Banking and Finance*, 35(4), págs. 902-915.

WILLIAMSON, O. E. [1968]: «Economies as an antitrust defense: The welfare tradeoffs», *The American Economic Review*, 58(1), págs. 18-36.

REAL DECRETO-LEY 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito. Boletín Oficial del Estado, 27 de junio de 2009, núm. 155.

REAL DECRETO-LEY 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros. Boletín Oficial del Estado, 13 de julio de 2010, núm. 169.

REAL DECRETO-LEY 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero. Boletín Oficial del Estado, 19 de febrero 2011, núm. 43.

## APÉNDICE

### Consolidación del sector bancario español

2009	2013
Banesto <b>Banco Santander</b>	SANTANDER
Caixa d'Estalvis de Catalunya Caixa d'Estalvis Comarcal de Manlleu Caixa d'Estalvis de Tarragona Caixa d'Estalvis de Terrassa Caixa d'Estalvis de Manresa Caixa d'Estalvis de Sabadell <b>BBVA</b>	BBVA
<b>Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona</b> Caja de Ahorros Municipal de Burgos Caixa d'Estalvis de Girona Caja de Ahorro Provincial de Guadalajara Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Navarra Caja General de Ahorros de Canarias Caja de Ahorros Provincial San Fernando de Sevilla y Jerez Banco de Valencia	LA CAIXA
<b>Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Ávila</b> Caja de Ahorros de La Rioja Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid Caixa d'Estalvis Laietana	BANKIA
	.../...

2009	2013
.../...	
Caja Insular de Ahorros de Canarias Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Segovia Bancaja	
<b>Banco Popular</b> Banco Pastor	BANCO POPULAR
Caja Mediterráneo Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Gipuzkoa y San Sebastián <b>Banco Sabadell</b>	SABADELL
<b>Banca March</b>	BANCA MARCH
<b>Bankinter</b>	BANKINTER
Caja Provincial de Ahorros de Jaén Caja España de Inversiones, Caja de Ahorros y Monte de Piedad <b>Unicaja</b> Caja de Ahorros de Salamanca y Soria - Caja Duero	UNICAJA
<b>Bilbao Bizkaia Kutxa</b> Cajasur Caja de Ahorros de Vitoria y Álava	KUTXA
<b>Ibercaja</b>	IBERCAJA
<b>Caja de Ahorros de la Inmaculada de Aragón</b> Monte de Piedad y Caja General de Ahorros de Badajoz Caja de Ahorros y Monte de Piedad del Círculo Católico de Obre- ros de Burgos	CAJA 3
Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Extremadura Caja de Ahorros de Castilla-La Mancha	LIBERBANK
	.../...

2009	2013
.../...	
Caja de Ahorros de Asturias	
Caja de Ahorros de Santander y Cantabria	
Caja General de Ahorros de Granada	
<b>Caja de Ahorros de Murcia</b>	MARE NOSTRUM (BMN)
Caja de Ahorros y Monte de Piedad de las Baleares	
Caixa d'Estalvis del Penedés	
<b>Caja de Ahorros de Galicia</b>	NOVA CAIXA GALICIA
Caixa de Aforros de Vigo, Ourense y Pontevedra	
<b>Caja de Ahorros de Pollença</b>	Caja de Ahorros de POLLENÇA
<b>Caja Ontinyent</b>	Caja ONTINYENT

## VALORACIÓN DE LOS PASIVOS DE SEGUROS SEGÚN LA NIIF 4

**José Antonio Fernández de Pinto**

*Inspector de Seguros del Estado*

**Miguel Caballero Pérez**

*Inspector de Seguros del Estado*

**Celedonio Villamayor Pozo**

*Inspector de Seguros del Estado excedente*

---

### EXTRACTO

La NIIF 4, «Contratos de seguros», regula el reconocimiento y valoración de los pasivos de seguro. La aprobación de esta norma, que actualmente se encuentra en fase de desarrollo por parte del IASB, y su adopción por la Comisión Europea marcará un antes y un después en la valoración de estos pasivos.

En el presente artículo se sistematiza y se presenta a través de ejemplos la valoración de estas partidas y el reflejo de su variación a lo largo del tiempo, tanto en el estado de pérdidas y ganancias como en el patrimonio neto.

**Palabras claves:** pasivos, reconocimiento y valoración, provisiones técnicas, seguros y NIIF 4.

---

*Fecha de entrada: 22-02-2016 / Fecha de aceptación: 27-02-2016*

## VALUATION OF INSURANCE LIABILITIES ACCORDING TO IFRS 4

José Antonio Fernández de Pinto

Miguel Caballero Pérez

Celedonio Villamayor Pozo

---

### ABSTRACT

IFRS 4, «Insurance Contracts», provides guidance about the recognition and valuation of insurance liabilities. The approval of this standard by the IASB, which nowadays is in phase of development, and its adoption by the European Commission, will change the way the valuation of these liabilities is made.

This article systematizes and presents across examples the valuation of these items and the reflection of their variation through the P&I or OCI statements.

**Keywords:** liabilities, recognition, valuation, technical provisions, insurance and IFRS 4.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Componentes de los pasivos de seguros
3. Reconocimiento inicial

### Caso práctico

Primera parte: Reconocimiento inicial

Segunda parte: Contabilización posterior, sin cambios en las estimaciones iniciales

Tercera parte: Contabilización posterior, con cambios en las estimaciones

### Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

La norma internacional de contabilidad, que regula el tratamiento contable de los contratos de seguro (conocida como IFRS 4), va a tener un gran impacto en las políticas contables. Uno de los aspectos que experimenta un cambio fundamental es el relativo a la valoración de los pasivos derivados de los contratos de seguros –provisiones técnicas–, a cuyos efectos la norma establece la posibilidad de utilizar dos métodos diferentes: un método principal, denominado *Building Block Approach* (BBA), y otro simplificado, denominado *Premium Allocation Approach* (PAA). Este artículo se centra en el método principal y analiza los distintos componentes que conforman el valor de los pasivos de los contratos de seguros.

El método consiste en dividir la valoración de estos pasivos en cuatro bloques: flujos de caja esperados, valor temporal del dinero, ajuste por riesgo asociado a la incertidumbre y el beneficio estimado para toda la vida del contrato de seguro.

A lo largo de este artículo se hará un repaso a cada uno de estos bloques, tanto en el momento inicial del contrato como en las reevaluaciones posteriores. Para ello nos serviremos de un caso práctico que servirá de soporte a las explicaciones.

## 2. COMPONENTES DE LOS PASIVOS DE SEGUROS

En primer lugar, vamos a tratar de definir el contenido de cada uno de los componentes de los pasivos:

- **Los flujos de caja esperados** representan todos los cobros y pagos, adecuadamente probabilizados, que se deriven del contrato de seguro y queden dentro de los límites del mismo según la mejor información disponible a la fecha.
- **Ajuste para reflejar el valor temporal del dinero.** El tipo de descuento que ajusta los flujos de caja debe reflejar solo las características del pasivo de seguros –utilizando una curva libre de riesgo– y debe actualizarse a cada fecha de *reporting*.

- **El ajuste por riesgo asociado a la incertidumbre** sobre los flujos futuros deberá ser igual a la cantidad máxima que la entidad debería pagar por liquidar el riesgo asociado a dicha incertidumbre. Este ajuste por riesgo puede ser calculado de acuerdo a varios métodos, entre ellos el coste de capital (CoC) –enfoque adoptado en Solvencia II–, el valor en riesgo (VaR) o el Tail VaR.

Estos tres componentes en su conjunto componen lo que se denomina **flujos de cumplimiento**.

Los casos en los que estos flujos de cumplimiento son negativos reflejan contratos de seguro en los que el valor actualizado y probabilizado de las primas esperadas es superior al valor actualizado y probabilizado de los pagos esperados derivados del contrato, todo ello neto de los ajustes por riesgo (incertidumbre). Esto es, cuando se espera obtener beneficios del contrato.

En los casos mencionados, los flujos de cumplimiento supondrían el reconocimiento de una provisión negativa, y la dotación de dicha provisión técnica negativa en el momento inicial supondría reconocer la totalidad del beneficio esperado a lo largo de la vida del contrato de seguro al inicio del mismo. La norma contable establece que el beneficio se deberá ir reconociendo a medida que se presta el servicio. Para alcanzar ese objetivo, la entidad deberá incrementar el valor de la provisión, para que en ningún caso sea negativa, añadiendo un cuarto bloque en concepto de **margen de servicio**. Con posterioridad este margen de servicio se irá liberando a lo largo de la vida del contrato a medida que se presta el servicio, periodificando el beneficio, que de otro modo se hubiera reconocido íntegramente al inicio del contrato.

### 3. RECONOCIMIENTO INICIAL

En el momento del reconocimiento inicial se deberá evaluar si el contrato es de carácter oneroso. En general, un contrato será oneroso cuando el valor actual de los flujos de pago futuros esperados más el ajuste de riesgo sea superior al valor actual de los flujos de cobro futuros esperados. Por lo tanto, en el reconocimiento inicial un contrato será oneroso si los flujos de cumplimiento netos de los flujos de cobro son positivos, es decir, si se espera que el contrato tenga pérdidas.

Si el contrato es de carácter oneroso, la entidad deberá reconocer la pérdida en el momento del reconocimiento inicial en forma de mayor provisión, así la provisión técnica quedaría registrada por el importe de los flujos de cumplimiento reconociéndose directamente una pérdida en el resultado técnico. En caso de que el contrato de seguro no fuera oneroso en el reconocimiento inicial, se deberá reconocer un margen de servicio igual al importe de los flujos de cumplimiento en lugar de un ingreso en pérdidas y ganancias.

## CASO PRÁCTICO

### PRIMERA PARTE: RECONOCIMIENTO INICIAL<sup>1</sup>

Supongamos que una entidad comercializa un producto de vida mixto con una prima única de 2.250 euros por asegurado. El periodo de cobertura es de cuatro años y las prestaciones garantizadas son 2.500 euros en caso de fallecimiento y 2.400 euros en caso de supervivencia, pagaderos al final de la vigencia del contrato. El tipo de interés garantizado para el cálculo de la prima es el 2,5%, mientras que la tasa libre de riesgo se estima que sea del 3,5% para los cuatro años.

Al final del periodo de comercialización del producto han suscrito el contrato 500.000 personas y, por razones de simplicidad, se estima que no hay gastos y que el ajuste por riesgo es el 2% del valor actual de los flujos de pago futuros estimados. Las tablas de mortalidad estimadas para el colectivo son las siguientes:

	Vivos inicio	% Fallecidos	Fallecidos	Vivos final
Año 1 .....	500.000	10 %	50.000	450.000
Año 2 .....	450.000	12 %	54.000	396.000
Año 3 .....	396.000	15 %	59.400	336.600
Año 4 .....	336.600	15 %	50.490	286.110

El valor actual de los flujos de pago futuros esperados descontados al tipo libre de riesgo (3,5%) es:

	Flujos	VA flujos
Año 1 .....	125.000.000	120.772.947
Año 2 .....	135.000.000	126.023.945
Año 3 .....	148.500.000	133.938.492
Año 4 .....	812.889.000	708.385.801
<b>Total .....</b>	<b>1.221.389.000</b>	<b>1.089.121.184</b>

<sup>1</sup> En todos los ejercicios se han redondeado los importes a la unidad, por lo que los descuadres por importes de 1 u.m. se deberá entender que son consecuencia de dicho redondeo.

Por lo tanto, la provisión técnica de dichos contratos en el momento del reconocimiento inicial se desglosará como sigue:

	Reconocimiento inicial	Tras el pago de la prima
Flujos de pago .....	1.089.121.184	1.089.121.184
Flujos de cobro .....	-1.125.000.000	0
Ajuste de riesgo .....	21.782.424	21.782.424
Flujos de cumplimiento .....	-14.096.392	-14.096.392
Margen de servicio .....	14.096.392	14.096.392
Provisión técnica .....	0	1.125.000.000

## VALORACIÓN POSTERIOR

El modelo centra la atención en la valoración de la siniestralidad del ejercicio y la revaloración de las estimaciones de flujos, ajuste por riesgo y margen de servicio. El tratamiento contable de cada uno de estos elementos es el que se expone a continuación:

### 1. Siniestralidad del ejercicio

La siniestralidad del ejercicio se imputará directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias y, al cierre de cada ejercicio, se liberará en forma de ingreso técnico la parte de la provisión que corresponda a la siniestralidad esperada para el periodo.

### 2. Cambios en las estimaciones de los flujos futuros

Los cambios en las estimaciones de los flujos futuros se reconocerán como un mayor o menor margen de servicio según corresponda. No obstante, en caso de que el contrato previamente tuviera la consideración de oneroso y se hubiera reconocido una pérdida directamente en resultados, los cambios que reviertan dichas pérdidas se reconocerán directamente en el resultado técnico del ejercicio. Además, en ningún caso se podrá reconocer un margen de servicio negativo, debiéndose llevar directamente a resultados las pérdidas que excedan el margen de servicio reconocido.

### 3. Ajuste por riesgo

La parte del ajuste por riesgo que corresponda a la siniestralidad esperada para el ejercicio actual se liberará contra el resultado técnico del ejercicio. Sin embargo, los cambios en el ajuste por riesgo que se deriven de cambios en las estimaciones de los flujos futuros se reconocerán

contra el margen de servicio. No obstante, siempre que los cambios en las estimaciones de los flujos futuros se reconocieran en resultados, los cambios en el ajuste por riesgo asociados se reconocerán también en resultados.

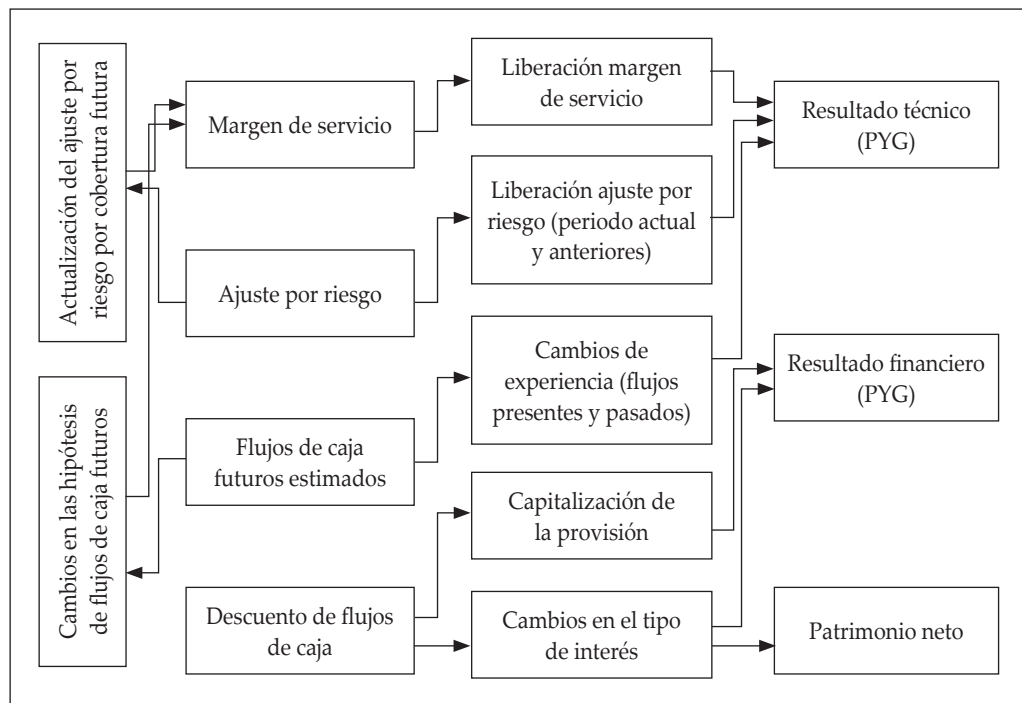
#### 4. Descuento de flujos futuros

Al cierre de cada ejercicio el gasto derivado de la capitalización de la provisión técnica se reconocerá como resultado financiero del ejercicio. Por otra parte, las pérdidas y ganancias derivadas de cambios en los tipos de interés se podrán reconocer directamente en el resultado financiero o en el patrimonio neto según la política contable de la entidad.

#### 5. Margen de servicio

Al cierre de cada ejercicio se liberará el margen de servicio correspondiente al servicio prestado reconociéndose un ingreso directamente en el resultado técnico del ejercicio. Además, en cada ejercicio la entidad deberá reconocer un gasto por la capitalización del margen de servicio que se realizará en todo caso al tipo de descuento fijado en el reconocimiento inicial, independientemente de las fluctuaciones que la curva libre de riesgo haya podido sufrir.

A continuación se muestra un diagrama del funcionamiento anteriormente descrito:



## SEGUNDA PARTE: CONTABILIZACIÓN POSTERIOR, SIN CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES INICIALES

Siguiendo con el caso práctico iniciado, en esta segunda parte, procedemos a realizar los asientos contables necesarios a lo largo de toda la vida del producto, suponiendo que no hay desviaciones en las estimaciones iniciales.

Cálculo del valor actual de los flujos futuros estimados. Recordamos que se ha simplificado el cálculo del ajuste de riesgo, que se supondrá igual al 2% del valor actual de los flujos futuros.

	Pagos (siniestralidad)	Pagos actualizados a reconocimiento	Pagos actualizados a año 1	Pagos actualizados a año 2	Pagos actualizados a año 3
Año 1 .....	125.000.000	120.772.947			
Año 2 .....	135.000.000	126.023.945	130.434.783		
Año 3 .....	148.500.000	133.938.492	138.626.339	143.478.261	
Año 4 .....	812.899.000	708.385.801	733.179.304	758.840.580	785.400.000
Total .....	1.221.389.000	1.089.121.184	1.002.240.426	902.318.841	785.400.000
Ajuste riesgo	-	21.782.424	20.044.809	18.046.377	15.708.000

Para la realización del supuesto se supondrá que la siniestralidad real coincide exactamente con la siniestralidad estimada.

El margen de servicio inicial (14.096.392) debe capitalizarse al cierre de cada ejercicio con el tipo de descuento fijado en el reconocimiento inicial. Además, el margen de servicio debe liberarse en función de la prestación del servicio, para lo que se utilizará el número de contratos vigentes al cierre del ejercicio.

Dado que los contratos liquidados en los tres primeros años serán aquellos en los que se produzca el fallecimiento, la liberación del margen de servicio se hará de acuerdo a la tasa de mortalidad.

	Tasa de mortalidad	Porcentaje de liberación del margen de servicio
Año 1 .....	10 %	10 %
Año 2 .....	12 %	12 %
Año 3 .....	15 %	15 %
Año 4 .....	15 %	100 %

Este porcentaje de liberación del margen de servicio se aplicará sobre el valor del margen de servicio en la fecha de cálculo (cierre del ejercicio), es decir, que se calculará sobre el importe capitalizado. Por lo tanto, teniendo en cuenta la capitalización del margen de servicio (al 3,5%), los importes liberados en cada ejercicio serán:

	Inicio	Interés	Liberación	Final
Año 1 .....	14.096.392	493.374	1.458.977	13.130.789
Año 2 .....	13.130.789	459.578	1.630.844	11.959.523
Año 3 .....	11.959.523	418.583	1.856.716	10.521.390
Año 4 .....	10.521.390	368.249	10.889.639	-

Ya tenemos calculados todos los componentes de la provisión técnica a lo largo de la vida del contrato al cierre de cada ejercicio (reflejada en la tabla inferior). El ajuste por riesgo no se capitaliza, por lo que se liberará por diferencias entre el valor al inicio y al final del periodo.

	Pagos actualizados	Ajuste por riesgo	Margen de servicio	Provisión técnica
Reconocimiento .....	1.089.121.184	21.782.424	14.096.392	1.125.000.000
Año 1 .....	1.002.240.426	20.044.809	13.130.789	1.035.416.023
Año 2 .....	902.318.841	18.046.377	11.959.523	932.324.740
Año 3 .....	785.400.000	15.708.000	10.521.390	811.629.390

Por otra parte, se debe calcular el interés devengado por la capitalización de los flujos futuros estimados a la tasa libre de riesgo (3,5%), teniendo en cuenta que la liberación en cada ejercicio es igual a la siniestralidad estimada para dicho periodo.

	Inicio	Interés	Liberación	Final
Año 1 .....	1.089.121.184	38.119.241	125.000.000	1.002.240.426
Año 2 .....	1.002.240.426	35.078.425	135.000.000	902.318.841
Año 3 .....	902.314.841	31.581.159	148.500.000	785.400.000
Año 4 .....	785.400.000	27.489.000	812.889.000	-

Finalmente, debemos calcular el interés devengado por las inversiones en las que se materializa la provisión técnica. Por simplicidad adoptaremos los siguientes supuestos:

1. Se invierte la totalidad de la provisión técnica obteniéndose una rentabilidad igual a la tasa libre de riesgo (3,5%).
2. Las inversiones son cupón cero a un año en activos libres de riesgo, por lo que al cierre del ejercicio se reinvertirá al tipo libre de riesgo del ejercicio correspondiente, en este caso el 3,5%.

El importe final de la inversión no es nulo, ya que representa el beneficio de la entidad. En este caso concreto, el beneficio de la entidad será igual a la parte de la inversión que no cubre ningún flujo capitalizado de las obligaciones, es decir, la inversión de los importes del ajuste por riesgo y el margen de servicio iniciales:  $(21.782.392 + 14.096.392) \times (1 + 3,5\%)^4 = 41.171.766$ , que coincide con el valor que obtenemos en la tabla inferior.

	Inicio	Interés	Pagos	Final
Año 1 .....	1.125.000.000	39.375.000	125.000.000	1.039.375.000
Año 2 .....	1.039.375.000	36.378.125	135.000.000	940.753.125
Año 3 .....	940.753.125	32.926.359	148.500.000	825.179.484
Año 4 .....	825.179.484	28.881.282	812.889.000	41.171.766

A continuación, se presenta una tabla resumen de las principales magnitudes que tienen reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias para cada uno de los conceptos de la provisión. Tal y como se ha comentado en apartados anteriores, la liberación del ajuste por riesgo se hará por diferencias entre el valor inicial y final en cada ejercicio.

	Capitalización de los flujos de cumplimiento (gasto)	Liberación por la siniestralidad esperada (ingreso)	Liberación del ajuste de riesgo (ingreso)	Liberación del margen de servicio (ingreso)
Año 1 .....	38.119.241	125.000.000	1.737.615	1.458.977
Año 2 .....	35.078.425	135.000.000	1.998.432	1.630.844
Año 3 .....	31.581.159	148.500.000	2.338.377	1.856.716
Año 4 .....	27.489.000	812.889.000	15.708.000	10.889.639

Una vez realizados los cálculos para todo el periodo de cobertura de los contratos, a continuación se muestran los asientos contables que incorporan esta información a la contabilidad.

a) Por el cobro de la prima al inicio del año 1

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	1.125.000.000	
Provisión .....		1.125.000.000

b) Al cierre del ejercicio año 1

b.1) Por la capitalización de la provisión al 3,5%, incluyendo la capitalización de los flujos futuros esperados (38.119.241) y del margen de servicio (493.374):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	38.612.615	
Provisión .....		38.612.615

b.2) Por el pago de prestaciones por la siniestralidad, que coincide con la estimada:

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	125.000.000	
Bancos .....		125.000.000

b.3) Por la liberación de la provisión se registra un ingreso de 128.196.582 que incluye la parte correspondiente a la siniestralidad esperada del ejercicio (125.000.000), el ajuste por riesgo asociado a dichos flujos (1.737.615) y el margen de servicio correspondiente a los contratos liquidados (1.458.977):

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	128.196.592	
Ingreso .....		128.196.592

b.4) Por los ingresos de las inversiones:

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	39.375.000	
		.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Ingreso .....		39.375.000

Dado que no ha habido cambios en las estimaciones iniciales, en los años siguientes se realizarán los mismos asientos por el importe que corresponda a cada ejercicio.

c) Cierre del año 2

c.1) Por la capitalización de la provisión al 3,5% se registra un gasto de 35.538.003 que incluye la capitalización de los flujos futuros esperados (35.078.425) y del margen de servicio (459.578):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	35.538.003	
Provisión .....		35.538.003

c.2) Por el pago de prestaciones:

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	135.000.000	
Bancos .....		135.000.000

c.3) Por la liberación de la provisión se registra un ingreso de 138.629.276 (se corresponde con la suma de: 135.000.000 por la siniestralidad esperada, 1.998.432 por la liberación del ajuste por riesgo y 1.630.844 por la liberación del margen de servicio):

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	138.629.276	
Ingreso .....		138.629.276

c.4) Por los ingresos de las inversiones:

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	36.378.125	
Ingreso .....		36.378.125

d) Cierre del año 3

d.1) Por la capitalización de la provisión al 3,5% se registra un gasto de 31.999.743 que incluye la capitalización de los flujos futuros esperados (31.581.159) y del margen de servicio (418.583):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	31.999.743	
Provisión .....		31.999.743

d.2) Por el pago de prestaciones:

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	148.500.000	
Bancos .....		148.500.000

d.3) Por la liberación de la provisión se registra un ingreso de 152.695.093 (se corresponde con la suma de: 148.500.000 por la siniestralidad esperada, 2.338.377 por la liberación del ajuste por riesgo y 1.856.716 por la liberación del margen de servicio):

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	152.695.093	
Ingreso .....		152.695.093

d.4) Por los ingresos de las inversiones:

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	32.926.359	
Ingreso .....		32.926.359

e) Cierre del año 4

e.1) Por la capitalización de la provisión al 3,5% se registra un gasto de 27.857.249 que incluye la capitalización de los flujos futuros esperados (27.489.000) y del margen de servicio (368.249):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	27.857.249	
Provisión .....		27.857.249

e.2) Por el pago de prestaciones:

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	812.889.000	
Bancos .....		812.889.000

e.3) Por la liberación de la provisión se registra un ingreso de 839.486.639 (se corresponde con la suma de: 812.889.000 por la siniestralidad esperada, 15.708.000 por la liberación del ajuste por riesgo y 10.889.639 por la liberación del margen de servicio):

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	839.486.639	
Ingreso .....		839.486.639

e.4) Por los ingresos de las inversiones:

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	28.881.282	
Ingreso .....		28.881.282

Una vez registrados todos los movimientos en contabilidad, realizamos una propuesta de la presentación del resultado para los cuatro años de vigencia del contrato, desglosando el resultado técnico y el resultado financiero. En el epígrafe «Ingresos por contrato de seguro» se recogerán los importes liberados de la provisión técnica por cada concepto, mientras que el gasto técnico será el de la siniestralidad. Cabe destacar que la capitalización de las obligaciones de seguro se considera como gasto financiero bajo el epígrafe «Intereses de los pasivos de seguro».

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Ingresos por contratos de seguro .....	128.196.592	138.629.276	152.695.093	839.486.639
				.../...

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
.../...				
Ajuste por riesgo .....	1.737.615	1.998.432	2.338.377	15.708.000
Margen de servicio .....	1.458.977	1.630.844	1.856.716	10.889.639
Siniestralidad esperada del periodo .....	125.000.000	135.000.000	148.500.000	812.889.000
Gasto por siniestralidad incurrida .....	-125.000.000	-135.000.000	-148.500.000	-812.889.000
<b>RESULTADO TÉCNICO</b>	<b>3.196.592</b>	<b>3.629.276</b>	<b>4.195.093</b>	<b>26.597.639</b>
Ingresos financieros .....	39.375.000	36.378.125	32.926.359	28.881.282
Ingresos de las inversiones .....	39.375.000	36.378.125	32.926.359	28.881.282
Ajuste cambio de tipo de interés .....	0	0	0	0
Intereses de los pasivos de seguro .....	-38.612.615	-35.537.993	-31.999.743	-27.857.249
<b>RESULTADO FINANCIERO</b> .....	<b>762.385</b>	<b>840.132</b>	<b>926.616</b>	<b>1.024.033</b>
<b>RESULTADO TÉCNICO-FINANCIERO</b> .....	<b>3.958.977</b>	<b>4.469.408</b>	<b>5.121.709</b>	<b>27.621.672</b>

### TERCERA PARTE: CONTABILIZACIÓN POSTERIOR, CON CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES

Partiendo de la primera y segunda parte del caso práctico, vamos a adoptar la hipótesis de que se producen desviaciones respecto de las estimaciones iniciales que son identificadas al cierre del año 2. Estas desviaciones son las siguientes:

- La mortalidad ha resultado ser del 13 % en lugar del 12 %.
- El tipo libre de riesgo sube al 4 % –desde el 3,5 % inicial– y se mantiene en ese nivel el resto del periodo de cobertura.

Estas desviaciones tienen los siguientes efectos prospectivos:

#### 1. Aumento de la tasa de mortalidad

Incrementa el número de fallecidos en 4.500, siendo la nueva cifra 58.500 ( $450.000 \times 13\%$ ), y aunque la probabilidad de fallecimiento esperada para los subsiguientes años no cam-

bie, al reducirse la población viva, las cifras de fallecidos de los años siguientes se ven afectadas reduciéndose. Esto conlleva, por un lado, un aumento de la siniestralidad del año 2 y, por otro, una disminución de la siniestralidad esperada en el futuro. Todo ello supone un cambio en las estimaciones iniciales. La nueva siniestralidad esperada se muestra en la tabla.

	Vivos inicio	% Fallecidos	Fallecidos	Vivos final
Año 2 (experiencia) .....	450.000	13 %	58.500	391.500
Año 3 (esperado) .....	391.500	15 %	58.725	332.775
Año 4 (esperado) .....	332.775	15 %	49.916	282.859

## 2. Cambio en el tipo libre de riesgo

Los dos cambios con respecto a las hipótesis iniciales que se plantean en esta parte tienen efecto sobre la valoración de los flujos de cumplimiento: el cambio en el número de fallecimientos estimados y el del tipo libre de riesgo. Debemos separar el impacto de cada uno de los cambios, debido a que la IFRS 4 prevé un tratamiento contable diferente de cada uno de ellos.

Primero calcularemos el impacto del cambio en la tasa de mortalidad, para lo cual mantendremos el tipo de descuento original del 3,5%. De esta manera, los cálculos que vamos a realizar miden el impacto que proviene exclusivamente de los cambios en la siniestralidad esperada derivados del incremento en la siniestralidad del año 2. Proyectamos las nuevas siniestralidades derivadas de este cambio, y por diferencia con los valores calculados con la mortalidad estimada al inicio (importes utilizados en la segunda parte del caso práctico) podremos calcular el impacto que ha tenido el cambio en el número de fallecimientos en los flujos de cumplimiento (flujos de pago, capitalización de dichos flujos y ajuste de riesgo). En este punto, es necesario recordar que hemos adoptado un enfoque simplificado para el cálculo del ajuste por riesgo, que se supondrá igual al 2% del valor actual de los flujos futuros.

	Pagos	Pagos actualizados a año 2	Pagos actualizados a año 3
Año 2 (experiencia) .....	146.250.000		
Año 3 (esperado) .....	146.812.500	141.847.826	
Año 4 (esperado) .....	803.651.625	750.217.391	776.475.000
Total .....	1.096.714.125	892.065.217	776.475.000
Ajuste de riesgo .....	-	17.841.304	15.529.500

El siguiente paso será calcular del valor actual de los flujos futuros estimados utilizando el tipo libre de riesgo actual (4%) y teniendo en cuenta los cambios en la siniestralidad esperada derivados del incremento de la siniestralidad en el año 2. De este modo, por diferencias con los valores calculados en el paso anterior se podrá calcular el impacto del cambio en la tasa libre de riesgo.

	Pagos	Pagos actualiza- dos a año 2	Pagos actualiza- dos a año 3
Año 2 (experiencia) .....	146.250.000		
Año 3 (esperado) .....	146.812.500	141.165.865	
Año 4 (esperado) .....	803.651.625	743.021.103	772.741.947
Total .....	1.096.714.125	884.186.968	772.741.947
Ajuste por riesgo .....	-	17.683.739	15.454.839

A continuación se muestra una tabla resumen con los cambios producidos en cada una de las partidas de los pasivos de seguro (flujos de caja, ajuste de riesgo y margen de servicio), así como su contrapartida (pérdidas y ganancias o patrimonio neto). Se asumirá que la entidad escoge reflejar el impacto del cambio en el tipo libre de riesgo en el patrimonio neto.

Los ajustes por el cambio de flujos pasados son los derivados de la mayor mortalidad real en el año 2 y supondrá una pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que el gasto por siniestralidad será superior al ingreso derivado de la liberación de la provisión por la siniestralidad esperada.

Los ajustes por el cambio de flujos futuros suponen un mayor beneficio para la entidad, ya que las nuevas siniestralidades estimadas (391.500) son inferiores a la estimaciones inicial (396.000).

Se debe tener en cuenta que el descenso en los flujos de caja futuros lleva asociado un descenso en el ajuste de riesgo (2% con la simplificación en el cálculo considerada para el supuesto).

Este descenso tendrá como contrapartida el margen de servicio, por lo que, en un primer momento, no afectará ni al balance ni a la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que supone una disminución de dos componentes de las provisiones técnicas (flujos de caja y ajuste de riesgo) y un incremento simétrico del tercer componente (margen de servicio). Sin embargo, en el futuro, dado el diferente ritmo de liberación, el cambio sí que tendrá un impacto tanto en balance como en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los ajustes por el cambio de tipo suponen un beneficio para la entidad, ya que el efecto del aumento en el tipo libre de riesgo implica un menor valor actual de los flujos de caja. Como ya se ha comentado, esta variación se puede registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el patrimonio neto en función de las políticas contables de la entidad. En el caso práctico planteado, se

ha optado por registrarlos en el patrimonio neto. No obstante, el cambio en los flujos de caja futuros lleva asociado un cambio en el ajuste de riesgo que necesariamente debe reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

	Ajustes por el cambio de flujos pasados (experiencia)	Ajustes por el cambio de flujos futuros (nueva estimación)	Ajustes por el cambio de tipo
Flujos de caja .....	11.250.000	-10.253.623	-7.878.249
Ajuste de riesgo .....	0	-205.072	-157.565
Margen de servicio .....	0	10.458.696	0
Pérdidas y ganancias .....	-11.250.000	0	157.565
Patrimonio neto .....	0	0	7.878.249

Mantenemos la tasa de liberación de margen de servicio para los años 3 y 4, ya que los cambios en las estimaciones de los flujos futuros no provienen de un cambio en la tasa de mortalidad esperada, sino de un descenso en la población inicial debido a un aumento en la mortalidad experimentada en el último periodo (año 2).

	Tasa de mortalidad	Porcentaje de liberación del margen de servicio
Año 3 .....	15 %	15 %
Año 4 .....	15 %	100 %

El margen de servicio al final del año 2 será el margen de servicio previsto originalmente al cierre del año 2 más el ajuste calculado anteriormente ( $11.959.523 + 10.458.696 = 22.418.218$ ). Tal y como se exige en IFRS 4, la capitalización del margen de servicio se continúa haciendo al tipo fijado al inicio (3,5%). Como se puede observar en la tabla siguiente, aunque la tasa de liberación se ha mantenido constante en este caso, el importe efectivamente liberado sí que ha cambiado, ya que el importe total a liberar se ha incrementado por el ajuste antes calculado.

	Inicio	Interés	Liberación	Final
Año 2 .....				22.418.218
Año 3 .....	22.418.218	784.638	3.480.428	19.722.428
Año 4 .....	19.722.429	690.285	20.412.713	-

Con estos cálculos ya disponemos de todos los componentes del pasivo de seguro al cierre de cada ejercicio calculados utilizando para el descuento el nuevo tipo libre de riesgo (4%):

	Pagos actualizados	Ajuste por riesgo	Margen de servicio	Provisión técnica
Año 2 .....	884.186.968	17.683.739	22.418.218	924.288.926
Año 3 .....	772.741.947	15.454.839	19.722.428	807.919.214

De nuevo, debemos calcular el interés devengado por la capitalización de los flujos futuros estimados a la tasa libre de riesgo modificada (4%), teniendo en cuenta que la liberación en cada ejercicio es igual a la siniestralidad estimada para dicho periodo.

	Inicio	Interés	Liberación	Final
Año 3 .....	884.186.968	35.367.479	146.812.500	772.741.947
Año 4 .....	772.741.947	30.909.678	803.651.625	-

A continuación presentamos una tabla resumen de los movimientos en pérdidas y ganancias por cada uno de los conceptos de la provisión. Como se comentó anteriormente, la liberación del ajuste por riesgo se hará por diferencias entre el valor inicial y final en cada ejercicio. Nótese que los valores de la capitalización y las liberaciones en el año 2 se corresponden con los calculados inicialmente, ya que los cambios en las estimaciones se producen al cierre. La única diferencia se refleja en la última columna y proviene de los ajustes realizados contra pérdidas y ganancias derivados de dichos cambios.

	Capitalización de los flujos de cumplimiento (gasto)	Liberación por la siniestralidad esperada (ingreso)	Liberación del ajuste por riesgo (ingreso)	Liberación del margen de servicio (ingreso)	Ajustes por cambios en estimaciones (ingreso en este caso)
Año 2	36.378.125	135.000.000	1.998.432	1.630.844	157.565
Año 3	35.367.479	146.812.500	2.228.900	3.480.428	-
Año 4	30.909.678	803.651.625	15.454.839	20.412.713	-

Por lo que respecta al ajuste en el patrimonio neto derivado del cambio de tipo de interés, suponiendo un tipo impositivo del 28%, el mismo se deberá registrar neto de dicho efecto impositivo ( $100\% - 28\% = 72\%$ ), quedando un ajuste igual a  $0,72 \times 7.878.249 = 5.672.339$ . Este ajuste se irá registrando en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el ejemplo, en el año 4 se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias la diferencia entre el valor actual de los flujos futuros esperados descontados al tipo original (3,5 %) y descontados al tipo modificado (4 %), es decir: 2.687.798, que es resultado de la siguiente operación:

$$0,72 \times [776.475.000 - 772.741.947] = 2.687.798$$

En el año 3 será la diferencia entre el valor actual de los flujos futuros esperados descontados al tipo original (3,5 %) y descontados al tipo modificado (4 %) en la parte que no se lleve a resultados en el año 4, es decir, 2.984.541, que es resultado de la siguiente operación:

$$0,72 \times [892.065.217 - 884.186.968] - 2.687.798 = 2.984.541$$

	Inicio	Liberación	Final
Año 3 .....	5.672.339	2.984.541	2.687.798
Año 4 .....	2.687.798	2.687.798	-

Además hay que tener en cuenta que surge un pasivo por impuesto diferido (mismo cálculo que anteriormente, pero aplicando el 28 % del tipo impositivo en vez del 72 % complementario):

	Inicio	Liberación	Final
Año 3 .....	2.205.910	1.139.750	1.066.160
Año 4 .....	1.066.160	1.066.160	-

Finalmente, para el cálculo del interés devengado por las inversiones se deberá tener en cuenta la reducción de las mismas al cierre del segundo ejercicio para hacer frente al exceso de siniestralidad registrado. Tal y como ya se indicó, por simplicidad, se asume que las inversiones son cupón cero a un año en activos libres de riesgo, por lo que al cierre del ejercicio se reinvertirá al tipo libre de riesgo del ejercicio correspondiente, de forma que la rentabilidad a partir del año 2 será del 4 % (en el año 2 aún es del 3,5 %, ya que el cambio en el tipo libre de riesgo se identifica al final del año 2).

	Inicio	Interés	Pagos	Final
Año 2 .....	1.039.375.000	36.378.125	146.250.000	929.503.125
Año 3 .....	929.503.125	37.180.125	146.812.500	819.870.750
Año 4 .....	819.870.750	32.794.830	803.651.625	49.013.955

A continuación se procede a contabilizar todas las operaciones desde el **año 2**, que es el primero que presenta diferencias con respecto al supuesto anterior.

*a) Al cierre del ejercicio*

a.1) Por la capitalización de la provisión aún al 3,5%, se registra un gasto de 35.538.003 que incluye la capitalización de los flujos futuros esperados (35.078.425) y del margen de servicio (459.578):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	35.538.003	
Provisión .....		35.538.003

a.2) Por el pago de prestaciones (que no coincide con la siniestralidad estimada debido al aumento de la mortalidad registrado en el ejercicio con respecto a las estimaciones iniciales):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	146.250.000	
Bancos .....		146.250.000

a.3) Por el impacto del cambio en la tasa libre de riesgo:

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	8.035.814	
Patrimonio neto .....		5.672.339
Pasivo por impuesto diferido .....		2.205.910
Ingreso .....		157.565

a.4) Por la liberación de la provisión se registra un ingreso que es la suma de: 135.000.000 por la siniestralidad estimada, 1.998.432 por la liberación del ajuste por riesgo y 1.630.844 por la liberación del margen de servicio:

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	138.629.276	
		.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Ingreso .....		138.629.276

a.5) Por los ingresos de las inversiones (aún al 3,5%):

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	36.378.125	
Ingreso .....		36.378.125

b) Al cierre del año 3

b.1) Por la capitalización de la provisión, se registra un gasto de 36.152.116 que incluye los flujos futuros al 4% (35.367.479) y el margen de servicio al 3,5% (784.638):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	36.152.116	
Provisión .....		36.152.116

b.2) Por el pago de prestaciones:

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	146.812.500	
Bancos .....		146.812.500

b.3) Por el reconocimiento en resultados de los cambios previamente recogidos en patrimonio neto:

Cuenta	Debe	Haber
Patrimonio neto .....	2.984.541	
Pasivo por impuesto diferido .....	1.139.750	
Ingreso .....		4.124.291

b.4) Por la liberación de la provisión se registra un ingreso que es la suma de: 146.812.500 por la siniestralidad estimada, 2.228.900 por la liberación del ajuste por riesgo y 3.480.428 por la liberación del margen de servicio:

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	152.521.829	
Ingreso .....		152.521.829

b.5) Por los ingresos de las inversiones (para las que ahora la rentabilidad es del 4%):

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	37.180.125	
Ingreso .....		37.180.125

c) Al cierre del año 3

c.1) Por la capitalización de la provisión, se registra un gasto de 31.559.963 que incluye los flujos futuros al 4% (30.909.678) y el margen de servicio al 3,5% (690.285):

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	31.599.963	
Provisión .....		31.599.963

c.2) Por el pago de prestaciones:

Cuenta	Debe	Haber
Gasto .....	803.651.625	
Bancos .....		803.651.625

c.3) Por el reconocimiento en resultados de los cambios previamente recogidos en patrimonio neto:

Cuenta	Debe	Haber
Patrimonio neto .....	2.687.798	.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Pasivo por impuesto diferido .....	1.066.160	
Ingreso .....		3.753.958

c.4) Por la liberación de la provisión se registra un ingreso que es la suma de: 803.651.625 por la siniestralidad estimada, 15.454.839 por la liberación del ajuste por riesgo y 20.412.713 por la liberación del margen de servicio:

Cuenta	Debe	Haber
Provisión .....	839.519.177	
Ingreso .....		839.519.177

c.5) Por los ingresos de las inversiones (para las que ahora la rentabilidad es del 4%):

Cuenta	Debe	Haber
Bancos .....	32.794.830	
Ingreso .....		32.794.830

A continuación se muestra una propuesta de la presentación del resultado para los cuatro años de vigencia del contrato:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Ingresos por contratos de seguro .....	128.196.592	138.629.276	152.521.829	839.519.177
Ajuste por riesgo .....	1.737.615	1.998.432	2.228.900	15.454.839
Margen de servicio .....	1.458.977	1.630.844	3.480.428	20.412.713
Siniestralidad esperada del periodo .....	125.000.000	135.000.000	146.812.500	803.651.625
Gasto por siniestralidad incurrida .....	-125.000.000	-146.250.000	-146.812.500	-803.651.625
<b>RESULTADO TÉCNICO .....</b>	<b>3.196.592</b>	<b>-7.620.724</b>	<b>5.709.329</b>	<b>35.867.552</b>
Ingresos financieros .....	39.375.000	36.535.690	41.304.416	36.548.788
.../...				

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
.../...				
Ingresos de las inversiones .....	39.375.000	36.378.125	37.180.125	32.794.830
Ajuste cambio de tipo de interés .....	0	157.565	4.124.291	3.753.958
Intereses de los pasivos de seguro .....	-38.612.615	-35.537.993	-36.152.116	-31.599.963
RESULTADO FINANCIERO .....	762.385	997.697	5.152.300	4.948.825
RESULTADO TÉCNICO-FINANCIERO .....	3.958.977	-6.623.027	10.861.628	40.816.377

## Bibliografía

ED/2013/7 del IASB sobre contratos de seguro (IFRS 4).